

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Problematika dlouhodobého majetku dle české legislativy a dle Mezinárodních standardů
účetního výkaznictví

The Issue of Fixed Asset according to Czech Legislation and according to the International
Financial Reporting Standards

Student:

Michaela Obrušníková

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2017

Zadání bakalářské práce

Student: **Michaela Obrusníková**

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně

Téma: **Problematika dlouhodobého majetku dle české legislativy a dle
Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
The Issue of Fixed Asset according to Czech Legislation and according
to the International Financial Reporting Standards**

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Dlouhodobý majetek dle české legislativy
 3. Dlouhodobý majetek dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
 4. Praktická aplikace ve vybrané obchodní korporaci
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014. 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.
- JANOUSKOVÁ, Martina. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Cvičné příklady*. 14. vyd. Praha: INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, 2015. 254 s. ISBN 978-80-87985-00-7.
- JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Hana Bartková, Ph.D.**

Datum zadání: 18.11.2016

Datum odevzdání: 05.05.2017



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry

prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci, včetně příloh vypracovala samostatně.
Přílohu č. 1, danou mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.“

V Ostravě dne:

.....

Michaela Obrusníková

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Dlouhodobý majetek dle české legislativy	7
2.1	Právní předpisy zahrnující problematiku dlouhodobého majetku	7
2.2	Dlouhodobý hmotný majetek a jeho členění.....	8
2.3	Dlouhodobý nehmotný majetek a jeho členění	11
2.4	Pořízení dlouhodobého majetku.....	13
2.5	Ocenění dlouhodobého majetku.....	16
2.6	Technické zhodnocení dlouhodobého majetku	18
2.7	Odpisy dlouhodobého majetku	20
2.7.1	Daňové odpisy dlouhodobého majetku	20
2.7.2	Účetní odpisy dlouhodobého majetku	22
2.7.3	Dlouhodobý majetek vyloučený z odpisování	23
2.8	Rezervy na opravu hmotného majetku a jeho inventarizace.....	24
2.9	Vyřazení dlouhodobého majetku	25
2.9.1	Vyřazení odepsaného dlouhodobého majetku.....	26
2.9.2	Vyřazení neodepsaného dlouhodobého majetku	27
3	Dlouhodobý majetek dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.....	29
3.1	Definice aktiv v Koncepčním rámci	30
3.2	Oceňování aktiv	32
3.2.1	Oceňování aktiv v době jejich pořízení	32
3.2.2	Oceňování v průběhu držení aktiv	33
3.2.3	Kurzové rozdíly.....	35
3.3	IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení	36
3.3.1	Ocenění hmotného aktiva v momentě pořízení.....	37
3.3.2	Ocenění hmotného aktiva v průběhu držení.....	38
3.3.3	Opotřebení hmotného aktiva	39

3.4	IAS 38 – Nehmotná aktiva	40
3.4.1	Ocenění nehmotného aktiva v momentě pořízení	41
3.4.2	Ocenění nehmotného aktiva v průběhu držení	43
3.4.3	Opotřebení nehmotného aktiva	44
4	Praktická aplikace ve vybrané obchodní korporaci	46
4.1	Temperovač čokolády SELMI TOP EX	46
4.1.1	Vykazování temperovače čokolády dle české legislativy	47
4.1.2	Vykazování temperovače čokolády dle IFRS	49
4.2	Balící stroj Tecnovac Athena	50
4.2.1	Vykazování stroje Tecnovac Athena podle české legislativy	51
4.2.2	Vykazování stroje Tecnovac Athena podle IFRS	53
4.3	Ekonomický účetní software vytvořený vlastní činností	53
4.3.1	Vykazování softwaru podle české legislativy	54
4.3.2	Vykazování softwaru podle IFRS	55
5	Závěr	56
	Seznam použité literatury	58
	Seznam zkratk	60
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Značnému množství vyspělých zemí, ať už v Evropě či v Americe, nebo v Asii, znesnadňuje vzájemné obchodování jazyková bariéra, odlišné způsoby vedení účetnictví, předepsaná forma podnikání a mnoho dalších aspektů. Společné hospodaření, srovnání finanční situace podniku, informace o hospodaření s majetkem a peněžními prostředky, to vše nemusí představovat žádnou překážku, pokud by došlo ke sjednocení účetních standardů, neboli k harmonizaci účetnictví.

Jednotlivé snahy o harmonizaci účetnictví vznikají v rámci Evropy a v rámci Spojených států Amerických. V evropském kontextu je o harmonizaci usilováno prostřednictvím směrnic EU, které jsou závazné pro všechny členské státy, které musí začleňovat tyto směrnice do svého národního hospodářství. O harmonizaci účetnictví v Evropě se také pokouší Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) prostřednictvím Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, které jsou využívány především v oblasti evropských trhů s cennými papíry. V americké praxi se o tuto úlohu pokouší Obecně uznávané účetní principy – US GAAP, vydávané Radou pro standardy finančního účetnictví v USA.

Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek je definován a upraven podle pravidel o vykazování a podmínek o jeho hospodaření podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), které jsou založeny spíše na principech a zásadách a podle české účetní legislativy, která stanovuje závazná pravidla a postupy. Oba přístupy se od sebe výrazně liší, a pouhé seznámení se standardy, jejich definicemi, náplní a způsoby účtování, nestačí k dostatečnému pochopení a správné aplikaci účetních případů.

Cílem bakalářské práce je porovnat rozdílné způsoby hospodaření s dlouhodobým hmotným a nehmotným majetkem z pohledu české legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, konkrétně v rámci oceňování a odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

Bakalářská práce je rozčleněna do tří částí. V první kapitole je upraven dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek z hlediska české legislativy. Zahrnuje především platné právní normy v souvislosti s danou problematikou, charakteristiku dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, způsoby a základní účtování o jeho pořízení, ocenění, odpisování a vyřazení.

V další kapitole práce je v úvodu popsána charakteristika významných světových sil, které usilují o harmonizaci účetnictví. Dále je kapitola zaměřena na problematiku vykazování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku podle IFRS, zejména jeho definice v Koncepčním rámci, oceňování, charakteristika standardů IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a IAS 38 – Nehmotná aktiva.

Praktická část bakalářské práce je specializována na praktické příklady hmotného a nehmotného majetku, které srovnávají vybrané rozdíly mezi českou účetní legislativou a IFRS. Srovnání těchto rozdílů je znázorněno pomocí fiktivní společnosti Pralinka, s.r.o., zabývající se výrobou čokoládových pralinek a jejich následným prodejem. V práci jsou použity metody oceňování při pořízení dlouhodobého majetku a odpisování dlouhodobého majetku během doby jeho životnosti.

2 Dlouhodobý majetek dle české legislativy

Dlouhodobý majetek hmotný i nehmotný představuje aktivum, které se opotřebovává, na rozdíl od krátkodobého majetku, který se postupně spotřebovává a má krátkodobý charakter. O majetku jako o dlouhodobém se hovoří, pokud se využívá po dobu delší, než je jeden rok. Jeho postupné opotřebení vlivem užití je vyjádřeno odpisy. Dlouhodobý majetek může mít nehmotnou, nebo hmotnou podobu, tedy může tvořit fyzickou podstatu podniku, nebo naopak nemusí. Pravidlo o odepisování majetku a o délce doby použitelnosti, neplatí pro veškerý dlouhodobý majetek. Zvláštním případem dlouhodobého majetku, který se neodpisuje, jsou například umělecká díla, pozemky a majetek podobného charakteru, či vybraný dlouhodobý nehmotný majetek. Tomuto druhu majetku se také věnuje podkapitola *2.7.3 Dlouhodobý majetek vyloučený z odpisování*.

Účetní jednotky využívají dlouhodobý majetek k provozování jejich ekonomické činnosti. Ekonomickou činností se rozumí soustavná ekonomická činnost, kvůli níž je účetní jednotka vytvořená, a vykonává ji samostatně, za účelem zisku, na vlastní odpovědnost a vlastním jménem.

S dlouhodobým majetkem se pracuje neustále, například sídlo každého podniku se nachází ve vlastním prostoru či v pronajatém místě, které je dlouhodobým hmotným majetkem, výroba výrobků nebo poskytování služeb je provozováno pomocí strojů, zařízení které jsou také dlouhodobým hmotným majetkem, účetnictví a veškerá administrativa je prováděna s pomocí softwarů, které jsou dlouhodobým nehmotným majetkem.

2.1 Právní předpisy zahrnující problematiku dlouhodobého majetku

Za nejpodstatnější právní předpisy, které upravují problematiku dlouhodobého majetku, se považuje zejména **zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví)**. Tento zákon předepisuje hlavně pravidla, pokud jde o dlouhodobý majetek, účtování o majetku, způsoby ocenění a inventarizace. Pro subjekty, které jsou povinny vést účetnictví, je kladen důraz na rozsah a vedení účetnictví a také na průkaznost, podle tohoto zákona. Zákon o účetnictví také definuje jak vést veškeré účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy a také jak je správně uschovávat. V tomto zákoně lze také nalézt různé druhy účetních závěrek a způsob jejich vytvoření.

Dalším důležitým pramen je **Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení již zmíněného zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen vyhláška)**. Vyhláška je doplňujícím právním předpisem k zákonu o účetnictví, ale na rozdíl od tohoto obsahuje především vymezení dlouhodobého majetku a jeho odepisování. Vyhláška definuje například obsahové vymezení některých položek rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přílohy a přehledu o peněžních tocích, dále také některé účetní metody, směrnou účtovou osnovu a vybrané informace ohledně konsolidované účetní závěrky.

V neposlední řadě upravují tuto problematiku také české účetní standardy, konkrétně **Český účetní standard č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek (dále jen ČÚS č. 013)**. Je vydáván Ministerstvem financí České republiky, je také v souladu se zákonem o účetnictví. Standard stanovuje základní postupy účtování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku za účelem dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami v jednotlivých položkách dlouhodobého majetku.

Mezi další z nejdůležitějších pramenů patří **zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů**, který upravuje především odepisování dlouhodobého majetku a jeho technické zhodnocení. Zákon dále stanovuje podmínky pro stanovení daně z příjmu fyzických a právnických osob, a také obsahuje přílohu **o třídění hmotného majetku do odpisových skupin (příloha č. 1 tohoto zákona)**.

2.2 Dlouhodobý hmotný majetek a jeho členění

Existence každého podniku musí zahrnovat hospodaření s dlouhodobým hmotným majetkem (dále jen DHM). Je jednou z nejdůležitějších složek podniku, bez které nelze fungovat. Aby šlo o dlouhodobý hmotný majetek, musí předmět, o kterém se rozhoduje splňovat dvě podmínky, první je **hmotná podstata majetku**, majetek můžeme skutečně vidět, můžeme si na něj sáhnout. Druhá podmínka je **doba použitelnosti majetku**, která je obvykle **delší než jeden rok**.

Dalším důležitým předpokladem, nikoliv podmínkou je oceňovací mezní hodnota pro DHM, která odlišuje dlouhodobý majetek od krátkodobého či drobného majetku. Limit pro ocenění lze zvolit buď podle zákona o daních z příjmů, kdy vstupní cena majetku musí být

minimálně **40.000 Kč**, nebo si hranici vstupní ceny pro dlouhodobý majetek si může také účetní jednotka stanovit sama dle svým vlastních vnitropodnikových směrnic.

Pod pojmem dlouhodobý hmotný majetek, si lze představit desítky různých položek tohoto majetku, a aby bylo možné jakýkoliv majetek snadno rozeznat, a správně zahrnout do majetkového členění, dlouhodobý hmotný majetek se člení podle **Českého účetního standardu č. 013** pro podnikatele, na následující položky:

- Pozemky,
- Stavby,
- Hmotné movité věci a jejich soubory,
- Pěstitelské celky trvalých porostů,
- Dospělá zvířata a jejich skupiny,
- Jiný dlouhodobý hmotný majetek,
- Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek,
- Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek,
- Oceňovací rozdíl k nabytému majetku,

vykazovaných za podmínek stanovených v § 3 a § 4 vyhlášky.

Za **Pozemky** se považují veškeré pozemky bez ohledu na výši ocenění, pouze pokud nejsou zbožím, nebo součástí pozemků, které jsou odepisovány jako jiný majetek.

Položka **Stavby** zahrnuje bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti stavby včetně budov, důlní díla, důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla podle zvláštních právních předpisů, právo stavby, pokud není zbožím, otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak, a také se za stavby považují byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky (v případě společných částí nemovité věci se použije ustanovení o pozemcích obdobně).

Položka **Hmotné movité věci a jejich soubory** obsahuje předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění, hmotné movité věci a jejich soubory se samostatným technicko-ekonomickým určením, s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou.

Pěstitelské celky trvalých porostů představují ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1.000 keřů na 1 hektar, nebo také trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.

Položku **Dospělá zvířata a jejich skupiny** představují dospělá zvířata a jejich skupiny jako jsou například stáda nebo hejna s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou.

Na rozdíl od jiného DHM se mezi položku **Jiný dlouhodobý hmotný majetek** zařazuje majetek bez ohledu na výši ocenění a jsou to ložiska nevyhrazeného nerostu, nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku za určitých podmínek, umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, a obdobné hmotné movité věci stanovené zvláštním právním předpisem, a také věcná břemena k pozemku a stavbě s výjimkou užívacího práva (za určitých podmínek).

Za **Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek** se považuje pořizovaný dlouhodobý hmotný majetek po dobu jeho pořízení až do doby stavu způsobilého k užívání.

Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek představuje krátkodobé a dlouhodobé zálohy a závadvky poskytnuté na pořízení DHM.

Jako poslední položka DHM je **Oceňovací rozdíl k nabytému majetku**, která představuje rozdíl, ať už je kladný či záporný, mezi oceněním obchodního závodu (nabytého převodem nebo přechodem za úplaty), vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodní korporace a mezi souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví účetní jednotky prodávající, vkládající či zanikající. Výsledný aktivní oceňovací rozdíl se odepisuje rovnoměrně 180 měsíců do nákladů, od nabytí obchodního závodu. V případě pasivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku se odepisuje rovnoměrně 15 let do výnosů, od nabytí obchodního závodu. [11]

Dlouhodobý hmotný majetek musíme rozlišovat na **odpisovaný a neodepisovaný**. Odpisovaný hmotný majetek můžeme nalézt v účtové skupině 02 (dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný). Každý druh majetku je evidován na svém zvláštním účtu:

- 021 - Stavby,
- 022 - Hmotné movité věci a jejich soubory
- 025 - Pěstitelské celky trvalých porostů,

- 026 - Dospělá zvířata a jejich skupiny,
- 029 - Jiný dlouhodobý hmotný majetek.

Mezi dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný majetek řadíme:

- 031 - Pozemky,
- 032 - Umělecká díla a sbírky.

Za **umělecká díla a sbírky** se považují umělecká díla či sbírky, movité kulturní památky a předměty kulturní hodnoty, bez přihlédnutí k jejich pořizovací ceně (pokud je umělecké dílo nedílnou součástí objektu, pak je součástí ocenění staveb). [1]

2.3 Dlouhodobý nehmotný majetek a jeho členění

Dlouhodobý nehmotný majetek (dále jen DNM) je nedílnou součástí každé obchodní společnosti a je reprezentován majetkem **bez fyzické podstaty** (nelze si na něj sáhnout, či jej spatřit jak je tomu u hmotného majetku). Takovýto druh majetku má dobu použitelnosti stejnou jako dlouhodobý hmotný majetek, tedy dobu **delší než je jeden rok**. Podle zákona o daních z příjmů činí minimální ocenění pro nehmotný majetek **60.000 Kč**, tato hranice však slouží pouze pro výpočet daňových odpisů majetku. Minimální ocenění pro dlouhodobý nehmotný majetek si může každá účetní jednotka stanovit sama dle svého vlastního rozhodnutí, ve svých vnitropodnikových směrnících. Veškerý dlouhodobý nehmotný majetek je odpisován pouze s výjimkou emisních povolenek, kdy se fakticky jedná o určitou formu dotace. Nehmotný majetek je také možno technicky zhodnocovat (tedy jej modernizovat). [1]

Podobně jako u dlouhodobého hmotného majetku, i dlouhodobý nehmotný majetek se člení podle **Českého účetního standardu č. 013** pro podnikatele na následující položky:

- Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- Software,
- Ostatní Ocenitelná práva,
- Goodwill,
- Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek,
- Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek,
- Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek. [11]

Mezi **Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje** jsou evidovány takové výsledky výzkumu a vývoje, které nejsou předmětem průmyslových a jiných ocenitelných práv. Účetní jednotka si je může vytvořit vlastní činností a obchodovat s nimi, nebo je nabýt od jiné účetní jednotky. Současná doba odpisování pro tyto výsledky výzkumu a vývoje činí 36 měsíců.

Softwarem je myšleno technické vybavení počítače, a platí o něj stejná zásada jako o nehmotných výsledcích výzkumu a vývoje, tedy že si jej účetní jednotka vytvoří vlastní činností nebo je nabude od jiné účetní jednotky. Pokud se software skládá z většího počtu modulů, které mají nezávislé funkce, zaleží na účetní jednotce, zda bude moduly vykazovat odděleně, nebo jako jeden celek. Software lze technicky zhodnotit, pouze pokud jde o upgrade (vylepšení či rozšíření parametrů), nikoliv update softwaru (aktualizace softwaru, oprava).

Dalším nehmotným majetkem jsou **Ostatní ocenitelná práva**, která představují předměty průmyslového či obdobného vlastnictví jako například know-how či licence. Dále to mohou být výsledky duševní tvůrčí činnosti. Jedná se zejména o patenty, licence, vynálezy, ochranné známky a práva například dle zákona o ochraně průmyslových vzorů, nebo práva spojená s přestupy sportovců, v případě že jsou vytvořeny vlastní činností či nabyta od jiných osob.

Za **Goodwill** se považuje kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním účetní jednotky či její části nabyté koupí, vkladem či oceněním majetku a dluhů v rámci přeměn účetní jednotky, a souhrnem jejích individuálně přeceněných složek majetku snížených o převzaté dluhy. Goodwill se odepisuje po dobu 60 měsíců od okamžiku nabytí účetní jednotky nebo její části nebo od rozhodného dne přeměny. Účetní jednotka si musí na začátku zvolit, zda bude účtovat o goodwillu či oceňovacím rozdílu k nabytému majetku (rozdíl mezi kupní cenou a účetní hodnotou čistých aktiv).

Mezi položku **Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek** se zařazuje jinde neuvedený dlouhodobý nehmotný majetek. Jde především o preferenční limity (individuální produkční kvóty, individuální limit prémiových práv) a o emisní povolenky (povolenky na emise skleníkových plynů a povolenky na emise způsobené letectvím). Jedná se jediný nehmotný majetek, u kterého nezáleží ani na výši ocenění a ani se neodepisuje. [1]

Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek obsahuje pořizovaný DNM po dobu jeho pořizování až do uvedení do stavu schopného k jeho užívání.

Položka **Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek** zahrnuje dlouhodobé i krátkodobé zálohy a závadvky poskytnuté na pořízení DNM. [11]

Z hlediska účetnictví lze dlouhodobý nehmotný majetek nalézt v účtové třídě 01, kde má každý druh majetku přidělený svůj účet pro účetní zachycení, viz Tab. 2.1.

Tab. 2.1 – Dlouhodobý nehmotný majetek v účtech

012	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
013	Software
014	Ostatní ocenitelná práva
015	Goodwill
019	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

Zdroj: Vzorový účtový rozvrh 2017

2.4 Pořízení dlouhodobého majetku

Pořízení majetku je velmi důležitá událost, pro stanovení pořizovací ceny pořízeného majetku. Existuje více způsobů pořízení a tak i stejně více způsobů ocenění majetku. Firmy mohou majetek pořizovat již při zahájení činnosti, ale také v průběhu hospodaření. Mezi nejzákladnější způsoby pořízení majetku patří:

- koupí majetku (za hotové, na fakturu),
- vytvoření majetku ve vlastní režii (vlastní výroba),
- bezúplatné nabytí majetku (darem),
- vkladem od jiné osoby (nepeněžitě vklady do obchodních korporací),
- převodem z osobního vlastnictví individuálního podnikatele do obchodního majetku obchodní korporace,
- pořízení dlouhodobého hmotného majetku formou finančního leasingu.

Obchodní korporace si dlouhodobý majetek pořizují neustále. Důvodem může být nahrazení stávajícího již zastaralého majetku novým modernějším majetkem. Jiným způsobem modernizace majetku je **technické zhodnocení majetku** (viz *podkapitola 2.6 Technické zhodnocení dlouhodobého majetku*), kde jde o úpravu (o rekonstrukci, či o inovaci) již dříve pořízeného majetku. [2]

Pořízení dlouhodobého majetku koupí za hotové od dodavatele je z hlediska účetnictví jedna z nejsnadnějších metod. Transakce začíná nákupem DM (přijetím daňového dokladu v případě, že se jedná o plátce DPH), a vystavením vlastního výdajového pokladního dokladu (VPD). Stanovení pořizovací ceny a doprovodných pořizovacích nákladů je důležitým faktorem pro správné zaúčtování majetku. Z těchto cen se stanoví vstupní cena a stanoví se termín zařazení majetku do užívání. Metoda **pořízení majetku nákupem na fakturu**, se od nákupu za hotové liší pouze přijetím faktury od dodavatele (FAP) a pozdější úhradou všech vzniklých závazků. Pořizovací cena majetku se na začátku obchodní transakce bude účtovat na účet 041 nebo 042 podle toho o jaký druh majetku se jedná (hmotný či nehmotný). Nejen pořizovací cena majetku ale také doprovodné pořizovací náklady, které souvisí s pořízením majetku, budou účtovány na příslušný účet tzv. nedokončeného majetku. O majetku se bude účtovat na jeho příslušném majetkovém účtu, až od doby, kdy bude zařazen do užívání. Příklad účtování o pořízení dlouhodobého hmotného majetku na fakturu od plátce DPH je znázorněn v tabulce Tab. 2.2. [3]

Tab. 2.2 - Příklad účtování pořízení DHM na fakturu u plátce DPH

Datum	Název transakce	Částka v Kč	MD	D
11.3.	FAP č. 12 za nákup kancelářského nábytku			
	Cena nábytku	56 000	042	
	DPH z ceny nábytku 21 %	11 760	343	
	Cena celkem s DPH	67 760		321
13.3.	FAP č. 13 za montáž a sestavení nábytku	5 600	042	321
	DPH 21 %	1 176	343	321
28.3.	VBÚ – úhrada faktur č. 12 a 13	74 536	321	221
1.4.	Zařazení majetku do užívání	61 600	022	042

Zdroj: vlastní zpracování

Pořídit dlouhodobý majetek, který skutečně odpovídá všem požadavkům podnikatele, jak z hlediska kvality tak pořizovací ceny, může být nepředstavitelný problém. Pokud nejde o majetek, který vyžaduje k jeho vytvoření velké nároky a různá oprávnění, nejlepší variantou jeho pořízení může být pro podnikatele jeho vlastní vytvoření přesně podle představ daného podniku. **Pořízení majetku vlastní činností** předchází stanovení celkové výše nákladů na vytvoření majetku vlastní činností včetně doprovodných pořizovacích nákladů například z evidence nedokončené výroby (daňově neuznatelné a uznatelné náklady), nebo z materiálu

případně z jiné evidence výroby. Nejprve se musí zaúčtovat vytvoření majetku vlastní činností, pak stanovit termín zařazení majetku do užívání a vystavit kartu majetku, příklad takového účtování o pořízení majetku vlastní činností je znázorněn v tabulce Tab. 2.3. [3]

Tab. 2.3 – Účtování o pořízení majetku vlastní činností

Datum	Název transakce	MD	D
15.3.	Aktivace majetku	041 / 042	587 / 588
19.3.	Úbytek nedokončené výroby či materiálu	581 / 585	112 / 121
25.3.	Zařazení majetku do užívání	01. / 02.	041 / 042

Zdroj: Vlastní zpracování

Při pořízení dlouhodobého majetku bezúplatným nabytím (přijetí daru, dědictví, přijetí odkazu, přijetí majetku vydaného podle zvláštních předpisů, vklad do společnosti v rámci privatizace podle právních předpisů, sloučení společností či z jiného důvodu) musí být zajištěn nabývací dokument, kterým může být například darovací smlouva, příklady účtování o bezúplatném pořízení majetku jsou uvedeny v tabulce Tab. 2.4. Bezúplatně nabytý majetek musí být také zahrnut do příjmu právnických osob, a rozhodnout zda se jedná o předmět daně, osvobozený příjem, nebo jestli majetek není předmětem daně. Dlouhodobý majetek se musí správně ocenit, případně zahrnout vedlejší doprovodné náklady do vstupní ceny majetku. [3]

Tab. 2.4 – Způsoby účtování o pořízení majetku bezúplatným nabytím

Název transakce	MD	D
Přijetí dlouhodobého nehmotného majetku darem od jiné osoby	041	648
Převod dlouhodobého nehmotného majetku z osobního užívání	041	491
Vklad dlouhodobého hmotného majetku do společnosti	042	411
Zařazení dlouhodobého majetku do užívání	01. / 02.	041 / 042

Zdroj: Vlastní zpracování

V případě zřízení finančního leasingu při pořizování dlouhodobého majetku se jedná o pronájem hmotného majetku s jeho následným odkupem. O finanční leasing se jedná, pokud jsou všechna rizika a odměny převedeny na nájemce (tedy na obchodní korporaci, která si majetek pořizuje). Finanční leasing musí splňovat následující podmínky a těmi jsou:

- majetek se po ukončení finančního leasingu převede na nájemce (do obchodního majetku korporace),
- majetek smí po dobu leasingu využívat pouze nájemce (lessee),
- doba nájmu majetku musí být delší než doba odpisování,
- na konci leasingu odkupní cena nesmí být nižší než zůstatková cena při rovnoměrném daňovém odpisování. [9]

Při zřízení finančního leasingu musí být vystavena leasingová smlouva o jeho uzavření a případně splátkový kalendář, následně musí být vystavena karta majetku a stanoven termín zařazení majetku do užívání. Protože se jedná o dlouhodobý pronájem majetku, musejí být splátky v účetnictví časově rozlišeny (Tab. 2.5). [3]

Tab. 2.5 – Příklad účtování o pořízení majetku finančním leasingem

Název transakce	MD	D
Leasingová splátka za březen – prosinec 2017 (vznik závazku)	518	321
Leasingová splátka za rok 2018	381	321
DPH z leasingových splátek	343	321
VBÚ - Úhrada splátek a DPH z nich	321	221
VBÚ – zaplacení úroků z leasingu	562	221

Zdroj: Vlastní zpracování, [9]

Ať už obchodní korporace pořizuje majetek jakýmkoliv způsobem, po jeho zařazení do užívání musí majetek také zařadit do tzv. odpisové skupiny (jen dlouhodobý hmotný majetek), stanovit dobu odpisování, způsob odpisování a také stanovit odpisový plán jak pro účetní tak pro daňové odpisy. Odpisům je věnována podkapitola (2.7 *Odpisy dlouhodobého majetku*).

2.5 Ocenění dlouhodobého majetku

Pojem **ocenění** představuje správné stanovení výše ceny dlouhodobého nehmotného či hmotného majetku. Účetní jednotky musejí majetek ocenit **k okamžiku uskutečnění účetního případu** způsoby podle § 25 zákona o účetnictví (jsou uvedeny níže), **a ke konci rozvahového dne** nebo k jinému okamžiku, k němuž je sestavována účetní závěrka. Také toto ocenění musí být zaznamenáno v účetních knihách.

Při pořízení dlouhodobého majetku se majetek, který je pořizován podnikem dá ocenit hned několik způsoby, a těmi jsou:

- Ocenění pořizovací cenou (dále jen PC),
- Ocenění vlastními náklady,
- Ocenění reprodukční pořizovací cenou (dále jen RPC). [2]

Pořizovací cena DNM a DHM a technické zhodnocení se skládá **z ceny pořízeného majetku a z ceny doprovodných pořizovacích nákladů**. Doprovodné pořizovací náklady představují náklady sdružené s pořízením dlouhodobého majetku a s jeho následným uvedením do stavu schopného k užívání. Jedná se především o:

- clo, montáž a dopravu majetku,
- náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku,
- úroky z úvěru a půjček, popř. jiných peněžních závazků (pouze ta část úroků, která je splacena do doby zařazení majetku do užívání),
- výdaje průzkumné, geologické a projektové práce (včetně variantních výsledků a rozpočtů),
- odstranění porostů a terénní úpravy,
- neuplatněná část DPH související s pořízením DM, a to do data uvedení tohoto majetku do užívání atd.

Naopak do pořizovací ceny **nelze** zahrnout následující položky:

- smluvní pokuty a úroky z prodlení (popř. jiné sankce ze smluvních vztahů),
- náklady na přípravu pracovníků pro budované provozy a zařízení,
- náklady na opravy a udržování dlouhodobého hmotného majetku,
- kurzové rozdíly atd.

Pořizovací cena majetku a jeho doprovodné náklady musejí být sníženy o **dotaci poskytnutou na pořízení investice a o dotaci na úhradu úroků**, pokud byly do pořizovací ceny zahrnuty nebo do vlastních nákladů. Dotací se rozumí bezúplatná plnění poskytnutá účetním jednotkám podle zvláštních právních předpisů ze státního rozpočtu, Národního fondu atd. Majetek můžeme zařadit do podrozvahových účtů, pouze pokud by se výše dotace rovnala pořizovací ceně majetku. Pokud by se po odečtení dotace výše pořizovací ceny

pohybovala pod hranicí ceny rozhodující o zařazení majetku mezi dlouhodobý, byl by i tak majetek zařazen mezi dlouhodobý jako by dotace nebyla vůbec poskytnuta. [2]

Dalším způsobem jak ocenit dlouhodobý majetek je **ocenění vlastními náklady**. Cena majetku se v tomto případě sestavuje z vlastních nákladů potřebných na vytvoření majetku ve vlastní režii účetní jednotky. Za vlastní náklady se považují přímé náklady (přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady) a část nepřímých nákladů (výrobní režie, popř. podíl správní režie v případě dlouhodobé výstavby). Jsou to veškeré náklady, vynaložené v souvislosti s výrobou dlouhodobého majetku. [2]

Reprodukční pořizovací cenou oceňujeme majetek nabytý darováním, majetek, který je nově zjištěn a zároveň nezachycen v účetnictví, vklad DNM a DHM od společníků, bezúplatně nabyté předměty po skončení finančního leasingu a také bezúplatně nabyté povolenky na emise a preferenční listy prvním držitelem. Reprodukční pořizovací cenu lze stanovit několika způsoby. Pro potřeby účetnictví stačí pouhý odborný odhad, avšak tento odhad nemusí být přesný a pro budoucí zacházení s majetkem je lepší stanovit reprodukční pořizovací cenu **znaleckým odhadem**, nebo podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. [2]

2.6 Technické zhodnocení dlouhodobého majetku

Technické zhodnocení lze provést jak na dlouhodobém nehmotném majetku, tak také na dlouhodobém hmotném majetku. Rekonstrukce, modernizace, nástavba, přístavba či stavební úpravy majetku a mnoho dalších, to vše zahrnuje pojem technické zhodnocení dlouhodobého majetku. Je nezbytné rozlišovat pojem technické zhodnocení od pojmu opravy a udržování. Opravy a udržování odstraňují pouhé částečné opotřebení či poruchy, nebo poškození. Pojem „oprava majetku“ se rozumí uvedení majetku do původního resp. použitelného stavu, a pojem „údržba“ představuje soustavnou činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení, předchází se poruchám a odstraňují se drobné závady na majetku. Opravami a udržováním se nezvyšuje vstupní hodnota majetku. Technickým zhodnocením je vše, co nesouvisí s uvedením majetku do původního stavu. [3]

V zákoně o daních z příjmů, konkrétně § 33 je definováno **technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku** jako výdaj na dokončení nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýší u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40.000 Kč. Rekonstrukcí se rozumí zásahy do majetku, které

mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. Modernizací se rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku. [12] Jestliže na dlouhodobém hmotném majetku dojde k technickému zhodnocení, dojde také ke zvýšení jeho vstupní ceny. Při provedení technického zhodnocení v prvním roce odpisování dojde ke zvýšení vstupní ceny dlouhodobého majetku, při provedení v dalších letech odpisování se technické zhodnocení zahrnuje podle způsobu odpisování buď do zvýšené vstupní ceny, nebo do zvýšené zůstatkové ceny. U dlouhodobého nehmotného majetku pojímá technické zhodnocení původní ocenění tohoto majetku. Při provedení technického zhodnocení na dlouhodobém majetku, který není majetkem vymezeným podle českých účetních standardů (vzniká tím kategorie Jiný dlouhodobý nehmotný nebo hmotný majetek), musí být odpisováno technické zhodnocení samostatně.

Technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku je představováno výdaji na ukončené rozšíření vybavenosti, nebo použitelnosti, nebo zásahy které změni účel tohoto nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převyší částku 40.000 Kč. Pokud určité výdaje tuto částku nepřevyší, i tak se mohou považovat za technické zhodnocení, pokud nebudou uplatněny jako výdaj podle § 24 zákona o daních z příjmů. U dlouhodobého nehmotného majetku se hodnotí každé technické zhodnocení zvlášť, na rozdíl od souhrnu za zdaňovací období jak je tomu u dlouhodobého hmotného majetku. Technické zhodnocení navyšuje vstupní cenu každého dlouhodobého nehmotného majetku. [3]

Při technickém zhodnocení provedeném na vlastním majetku se postupuje obdobně jako u majetku jakkoliv jinak pořízeného. Po provedení technickém zhodnocení se zvyšuje pořizovací cena dlouhodobého majetku účtovaného v účtové třídě 0 - *Dlouhodobý majetek*, převyšuje-li částka technického zhodnocení jednotlivého dlouhodobého majetku částku 40.000 Kč. Pokud souhrn výdajů na technické zhodnocení dlouhodobého majetku nepřevyší stanovený limit, účetní jednotka má možnost rozhodnout, zda bude o technickém zhodnocení účtovat také jako o zvýšení pořizovací ceny dlouhodobého majetku, nebo jej zaúčtuje do provozních nákladů. Toho technické zhodnocení, které se týká dlouhodobého hmotného majetku a nebude zvyšovat pořizovací cenu majetku, se bude účtovat na účet 548 – *Ostatní provozní náklady*, nebo na účet 518 – *Ostatní služby*, pokud jde o dlouhodobý nehmotný majetek. [2]

2.7 Odpisy dlouhodobého majetku

Postupné snižování hodnoty dlouhodobého majetku v důsledku jeho opotřebení, je vyjadřováno odpisy. Odpisování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku je upravováno zákonem o daních z příjmů, a § 56 (odpisování majetku) vyhlášky.

Každá účetní jednotka musí ke každému majetku, ke kterému má vlastnické nebo jiné právo (pokud to není majetek, který se neodpisuje, jako jsou například umělecká díla) vytvořit odpisový plán, jak **pro účetní tak pro daňové odpisy**. V odpisovém plánu se uvádí, podle jakých kritérií se bude majetek odpisovat. Nehmotný i hmotný majetek se odpisuje formou oprávek, stanovených v odpisovém plánu. **Oprávk**y představují součet uplatněných odpisů v jednotlivých letech. Oprávky majetku je možno zaznamenat například v rozvaze podniku, či přímo v jeho účetnictví.

Jednotlivé roční odpisy se vypočítávají ze **vstupní ceny** majetku, která musí být správně stanovena. Definici vstupní ceny určuje § 29 zákona o daních z příjmů. Pokud je majetek pořízen koupí, tvoří jeho vstupní cenu cena pořizovací s doprovodnými náklady na pořízení majetku. Vstupní cena majetku pořízeného ve vlastní režii tvoří vlastní náklady na jeho zhotovení. Pokud jde o majetek nabytý bezúplatně, vstupní cena je definována podle zvláštního právního předpisu zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. V případě že podnik pořizuje majetek **z úvěru nebo půjčky**, do vstupní ceny se musejí zahrnout **úroky** z úvěru nebo půjčky, které jsou zaplacený do doby zařazení majetku do užívání. Úroky splacené po zařazení majetku do užívání budou zařazeny do finančních nákladů (562 – Úroky). [3]

2.7.1 Daňové odpisy dlouhodobého majetku

Dlouhodobý nehmotný majetek se daňově odpisuje podle zákona o daních z příjmů § 32a a dlouhodobý hmotný majetek podle § 26 téhož zákona. Účetní jednotka má možnost si zvolit pouze způsob odpisování, a to **bud' rovnoměrné či zrychlené daňové odpisování**. Doba odpisování, roční sazby nebo koeficienty, a další podmínky jsou stanoveny zákonem o daních z příjmů a účetní jednotka je musí dodržovat. O daňových odpisech se neúčtuje, pouze o účetních, které vyjadřují skutečnou výši opotřebení majetku. Výše daňových odpisů majetku určuje pouze, do jaké výše budou účetní odpisy majetku daňově uznatelným nákladem, tedy

pokud účetní odpisy majetku převyšují daňové, hodnota převýšení bude přičtena k daňovému základu, jako přičitatelná položka.

Dlouhodobý hmotný majetek se musí nejdříve zařadit do odpisové skupiny, která určí délku doby odpisování majetku. Majetek je roztržíděn do odpisových skupin **v příloze č. 1 zákona o daních z příjmů**. Každá odpisová skupina má přidělené procentní sazby pro rovnoměrné odpisování (§ 31 zákona o daních z příjmů) a koeficienty pro zrychlené odpisování (§ 32 zákona o daních z příjmů).

Pokud je dlouhodobý majetek odpisován **rovnoměrným způsobem**, odpis se snadno stanoví jako součin vstupní ceny majetku a roční odpisové sazby pro daný typ majetku, viz vztah (2.1). Postup výpočtu odpisů v následujících letech se od postupu v prvním roce odpisování nijak neliší. **Zůstatková cena** majetku musí být v posledním roce odpisování nulová. Zůstatková cena je vstupní cena majetku snižená o jeho oprávky.

$$\text{Odpis v prvním roce} = VC \cdot \text{roční odpisová sazba v \%} \quad (2.1)$$

Pokud je ovšem majetek odpisován **zrychleným způsobem**, postup výpočtu odpisů je poněkud složitější. Odpis v prvním roce odpisování je roven podílu vstupní ceny majetku a rozdílu mezi koeficientem a počtem let, po které byl majetek odpisování, postup výpočtu je znázorněn vztahem (2.2). V dalších letech odpisování se místo ze vstupní ceny majetku počítá odpis z dvojnásobku zůstatkové ceny z předchozího roku odpisování, viz vztah (2.3).

$$\text{Odpis v prvním roce} = VC / (k - n) \quad (2.2)$$

$$\text{Odpis v dalších letech} = (2 \cdot ZC) / (k - n) \quad (2.3)$$

Kde: k = koeficient pro zrychlené odpisování

n = počet let, po které už bylo odpisováno

I v tomto případě se zůstatková cena po posledním roce odpisování musí rovnat nule. Oprávky se během let kumulují, a na konci odpisování se musí rovnat počáteční vstupní ceně majetku. Důležitou poznámkou je, že daňové odpisy, jak rovnoměrné tak zrychlené, **se zaokrouhlují na celé koruny nahoru** (§ 31, odst. 9 a § 32, odst. 5 zákona o daních z příjmů).

2.7.2 Účetní odpisy dlouhodobého majetku

Výhodou účetních odpisů dlouhodobého majetku je, že nemají přesnou předepsanou formu pro postup odpisování jak je tomu u odpisů daňových. Naopak nevýhodou účetních odpisů je, že jsou daňově neuznatelné (daňově uznatelná část je pouze ta, která dosahuje výši daňových odpisů, převyšující část je neuznatelná). Účetní odpisy lze na rozdíl od daňových odpisů přerušit.

Majetek lze odpisovat několika způsoby. Každá účetní jednotka si zvolí svůj postup účetních odpisů a stanoví postup ve svých interních směrnících. Mezi nejobvyklejší způsoby účetních odpisů patří dvě techniky, a to jsou účetní odpisy z hlediska času a z hlediska výkonu.

Časové vyjádření účetních odpisů:

$$\text{odpis} = \text{vstupní cena majetku} / \text{doba životnosti majetku} \quad (2.4)$$

Výkonové vyjádření účetních odpisů:

$$\text{odpis} = \text{vstupní cena majetku} / \text{kapacita zařízení} \quad (2.5)$$

Kapacitou zařízení může být například maximální výrobní kapacita, v případě pokud jde o výrobní zařízení, nebo pokud jde o osobní či nákladní automobil jeho kapacitou bude počet najetých kilometrů za určité časové období. [1]

Účetní odpisy musí být uvedeny nejen v odpisovém plánu každého majetku, ale také je o nich účtováno. Po zařazení majetku do užívání musíme začít majetek ihned odpisovat, účetní odpisy se vypočítávají pro každý měsíc jeho užívání. Odpisy vstupují do nákladů, a zároveň je účtováno o oprávkách. Po úplném odepsání majetku, tedy když je jeho zůstatková cena rovna nule, se majetek musí vyřadit z evidence. Postup účtování vybraného dlouhodobého majetku je vyobrazen v následující tabulce Tab. 2.6.

Tab. 2.6 – Odpisy dlouhodobého majetku

Název transakce	MD	D
Zařazení nákladního automobilu do užívání	022	042
Odpis nákladního automobilu	551	082
Vyřazení nákladního automobilu z evidence majetku	082	022

Zařazení softwaru do užívání	013	041
Odpis softwaru	551	073
Vyřazení softwaru z užívání	073	013

Zdroj: Vlastní zpracování

2.7.3 Dlouhodobý majetek vyloučený z odpisování

V zákoně o daních z příjmů je dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek definován z hlediska daně z příjmů, a je umožněno podle § 24, zákona o daních z příjmů jej zahrnovat do daňově uznatelných nákladů formou odpisů, nebo jednorázově podle druhu majetku a rozhodnutí poplatníka. Majetek, který není uveden v § 26, § 32 a ani v § 24 **se nebude odpisovat**, protože není tímto zákonem jako hmotný nebo nehmotný majetek definován.

Pokud je majetek, uveden v zákoně o daních z příjmů v § 27, nebo v přechozích ustanoveních, nemusí to vždy nutně znamenat, že bude odpisován. Majetek může být vyloučen z odpisování z jiných nejrůznějších důvodů. Dlouhodobým hmotným majetkem, který je uveden v takovémto zákoně a nebude odpisován, může být například:

- bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním leasingu, pokud výdaje související s jeho pořízením nepřevyší částku 40.000 Kč, nebo
- umělecké dílo, které je součástí stavby, nebo budovy, a je nemožné vyčlenit pouze hodnotu uměleckého díla a náklady na jeho pořízení,
- pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jež nedosáhl plodonosného stáří (plodonosné stáří není upraveno žádným právním předpisem, pouze vnitřní směrnici vycházející z platných agrotechnických lhůt¹). Předmět nebude odpisován v době, kdy daňovému subjektu neplynou žádné zdanitelné příjmy. [3]

Dlouhodobý nehmotný majetek, který je také uveden v takovémto zákoně se nebude daňově odpisovat, je například:

- nehmotný majetek nabytý vkladem, přeměnou nebo bezúplatně, u kterého vkladatel nebo zanikající obchodní korporace nemohli uplatňovat odpisy (např. již odepsaný nehmotný majetek),

¹ Agrotechnická lhůta je doba, do které musíme zasadit plodinu, aby stačila dozrát.

- nehmotný majetek nabytý vkladem zahraniční právnickou nebo fyzickou osobou, a to v případě, že vklad má hodnotu vyšší, než může vkladatel prokázat. [3]

2.8 Rezervy na opravu hmotného majetku a jeho inventarizace

S dlouhodobým majetkem se pracuje neustále, od doby jeho pořízení až po jeho úplné odepsání. Během celé doby životnosti se majetek nejen opotřebovává jeho užitím, ale může také dojít k různým malým poškozením majetku, nebo k neplánovaným větším závadám. Každá účetní jednotka by měla být na takovéto poškození majetku finančně připravena, například formou vytváření **rezerv na opravy hmotného majetku**. Tvorba takovýchto rezerv se musí řídit **zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen zákon o rezervách)**, ve znění pozdějších předpisů (pojem oprava je již definován v podkapitole 2.6 *Technické zhodnocení dlouhodobého majetku*).

Tyto rezervy představují daňově uznatelný náklad (výdaj). Poplatníci vytvářející rezervy jsou povinni vytvářet před podáním daňového přiznání prověrku odůvodněnosti jejich tvorby a porovnat jejich výši se zákonem o rezervách, aby věděli, do jaké výše je lze podle tohoto zákona uplatnit. Obecně platí, že náklady (výdaje), na které budou rezervy vytvořeny, musejí být přednostně uhrazeny z těchto rezerv. Zákon o rezervách také stanovuje povinnost zrušení rezerv v období, ve kterém zaniknou argumenty, pro které byly rezervy vytvořeny.

Rezervu na opravu hmotného majetku lze tvořit pouze pro majetek zařazený v 2. a jakékoliv vyšší odpisové skupině podle zákona o daních z příjmů (tedy majetku odpisovaného po dobu 5 let a více). Za této podmínky může rezervu vytvořit poplatník, který má k majetku vlastnické právo, nebo je pachtýřem hmotného majetku na základě smlouvy o pachtu obchodního závodu, přičemž je k opravám majetku smluvně, nebo písemně zavázán, nebo prochází-li reorganizací, nebo oddlužením (vlastnické právo k majetku nesmí být nijak dotčeno). V opačném případě nesmí vytvářet rezervu u majetku, který je určen k likvidaci, nebo je opravován pravidelně každý rok, nebo je vlastněn poplatníkem, vůči jehož majetku trvají účinky prohlášení konkurzu. [3]

Rezervy se tvoří pro neočekávané finančně náročné situace, a lze je proto rozdělit do více zdaňovacích období (rezerva na opravy hmotného majetku nesmí být tvořena pouze pro jedno zdaňovací období). Pro každý majetek a jeho jednotlivé opravy musí být dopředu stanovený a zdůvodněný rozpočet předpokládaných nákladů na opravy až do doby předpokládaného termínu zahájení opravy. Protože existují podmínky jak pro vytvoření

rezerv, existují také podmínky pro jejich zrušení. Rezerva musí být zrušena, nedojde-li k zahájení opravy majetku ve zdaňovacím období, které bezprostředně následuje po předpokládaném období, ve kterém mělo k začátku opravy začít. Rezerva se proto zruší v tomto následujícím období. [3]

Jak zákon o účetnictví, tak také zákon o daních z příjmů ukládá účetním jednotkám povinnost vést evidenci o dlouhodobém majetku, a s touto evidencí je spojeno přezkoumávání evidence a zjišťování skutečného stavu dlouhodobého majetku. Skutečný stav majetku se musí dále porovnat se stavem účetním v evidenci dlouhodobého majetku. Tento proces se nazývá **inventarizace dlouhodobého majetku**. Inventarizace majetku musí být provedena podniky, které vedou jak účetnictví nebo daňovou evidenci či evidenci majetku. Pro zjištění skutečného stavu majetku se musí provést fyzická inventura u hmotného majetku, případně u některého nehmotného majetku. U majetku, u kterého nelze provést fyzickou inventuru, se provádí dokladová inventura u jeho složek. [3]

Výsledky fyzické inventury se poznamenávají do inventárních soupisů. Inventární soupis by měl obsahovat alespoň druh dlouhodobého majetku, způsob zjišťování skutečného stavu, informace o osobě nebo osobách provádějící inventuru, ocenění majetku k okamžiku ukončení inventury, okamžik zahájení a ukončení inventury a vyznačení inventarizačních rozdílů. Účetní jednotky provádějí inventarizaci k rozvahovému dni, tedy k datu sestavení účetní závěrky, ostatní poplatníci ji provádějí k poslednímu dni zdaňovacího období. Po provedení fyzické inventury a po srovnání výsledků se záznamy v evidenci majetku, mohou vzniknout **inventarizační rozdíly**. Výsledky srovnání představují manka, nebo přebytky. Manko znamená, že skutečný stav majetku má nižší hodnotu než stav majetku v evidenci, naopak přebytek představuje vyšší část majetku ve skutečnosti než v evidenci. Inventární manka nejsou za všech okolností daňově uznatelným nákladem, podle § 24 a § 25 zákona o daních z příjmů lze určit, do jaké výše je manko daňově uznatelné. [3]

2.9 Vyřazení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek nabytý jakýmkoliv z mnoha způsobů, lze také mnoha způsoby vyřadit z jeho evidence či zlikvidovat. Vyřazení dlouhodobého nehmotné či hmotného majetku nebo technické zhodnocení lze provést především prodejem, bezúplatným převodem (darováním), vkladem dlouhodobého majetku do jiné obchodní společnosti či družstva, převodem na základě právních předpisů, v důsledku škody nebo manka, převodem

z podnikání do osobního užívání, nebo jeho likvidací. Majetek lze vyřadit z evidence nejen po jeho úplném odepsání, tedy kdy bude zůstatková cena rovna nule, ale také během doby životnosti majetku, při nenulové zůstatkové ceně, zaleží na individuálním rozhodnutí daňového subjektu. [3]

2.9.1 Vyřazení odepsaného dlouhodobého majetku

K vyřazení dlouhodobého majetku dochází při jeho úplném odepsání, tedy kdy se jeho zůstatková cena rovná nule, nebo kdy se oprávky rovnají vstupní ceně majetku. **Nulová zůstatková cena** dlouhodobého majetku znamená pro účetní jednotku pouze provést záznam v evidenci dlouhodobého nehmotného nebo hmotného majetku na inventární kartě a majetek z evidence vyřadit. O zůstatkové ceně dlouhodobého majetku bude účtováno na vrub nákladových účtů a ve prospěch příslušných účtů s oprávkami tohoto dlouhodobého majetku. Po doúčtování zůstatkové ceny dlouhodobého majetku následuje vyřazení majetku z evidence, zrušení opravek majetku a zrušení majetkového účtu, vyřazení majetku je znázorněno v tabulce Tab. 2.7. Takovéto vyřazení lze uskutečnit například těmito způsoby:

- zničením,
- prodejem
- řízenou likvidací, nebo
- předáním majetku atd. [3]

Tab. 2.7 – Vyřazení odepsaného dlouhodobého majetku

Název transakce	MD	D
Doúčtování zůstatkové ceny dlouhodobého nehmotného majetku	551	07.
Vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku	07.	01.
Doúčtování zůstatkové ceny dlouhodobého hmotného majetku	551	08.
Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku	08.	02.

Zdroj: Vlastní zpracování

2.9.2 Vyřazení neodepsaného dlouhodobého majetku

Důvodů pro ukončení využívání dlouhodobého majetku během doby životnosti je celá řada, například prodej majetku, opotřebení majetku, morální zastarání, manka a škody na majetku, přechod na jinou výrobu, ukončení konkrétní výroby či rozdělení obchodní korporace atd.

Nenulovou zůstatkovou cenu dlouhodobého nehmotné nebo hmotného majetku v případě vyřazení majetku **v důsledku darování nebo bezúplatného převodu**, ke kterému není poplatník povinen podle některého ze zákonů, nelze zařadit do daňově uznatelných nákladů, ale tedy na nákladový účet 543 – *Dary*, podle § 25, odst. 1, písm. o, zákona o daních z příjmů.

Pokud chce podnik **prodat dosud neodepsaný dlouhodobý majetek**, v roce prodeje může uplatnit pouze polovinu ročního daňového odpisu, ale zůstatkovou cenu lze zahrnout v plné výši do nákladů v roce prodeje. Zůstatková cena prodaného majetku je daňově uznatelným nákladem v plné výši, nezáleží na tom, zda je vyšší, nebo nižší než prodejní cena majetku.

V případě **vyřazení majetku z důvodu škody** (a to jiné škody než vzniklé v důsledku živelných pohrom, nebo škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem nebo jako zvýšené výdaje v důsledku opatření stanovených zvláštními předpisy), lze nenulovou zůstatkovou cenu dlouhodobého majetku uplatnit do daňově uznatelných nákladů jen částečně. Pokud je majetek vyřazován z důvodu škody způsobené živelnou pohromou nebo neznámým pachatelem, zůstatková cena se promítne plně do daňově uznatelných nákladů. Pokud dojde na majetku k jiné škodě, do nákladů můžeme zahrnout část zůstatkové ceny, která odpovídá výši náhrady škody, kterou poplatník získá od toho, kdo škodu způsobil nebo od pojišťovny. Náhradu škody lze do nákladů zahrnout pouze maximálně do výše zůstatkové ceny, i pokud by byla náhrada jakkoliv vyšší. Naopak pokud náhrada škody není žádná, nelze do nákladů promítnout zůstatkovou cenu ani minimálně. Škoda je zákonem definována jako fyzické znehodnocení majetku ve vlastnictví poplatníka, a to z objektivních a i subjektivních příčin, pokud je majetek v důsledku škody vyřazen, tedy není opravitelný nebo jehož oprava není žádoucí. [3]

Další možné způsoby vyřazení dlouhodobého hmotného majetku jsou znázorněny v následující tabulce Tab. 2.8.

Tab. 2.8 – Způsoby vyřazení dlouhodobého majetku

Název transakce	MD	D
Vyřazení počítače v důsledku přearazení do osobního užívání	491	082
Vyřazení počítače v důsledku jeho darování	543	082
Vyřazení počítače v důsledku prodeje	541	082

Zdroj: Vlastní zpracování

Vyřazení je možné také **u neodpisovaného majetku**, lze jej promítnout do daňově uznatelných nákladů (výdajů) a to pouze v okamžiku jeho prodeje. Do daňových nákladů lze zahrnout vstupní cenu majetku, ale pouze do výše příjmů z prodeje. V jiných případech likvidace neodpisovaného majetku nelze uplatnit do daňových nákladů vůbec nic. [3]

3 Dlouhodobý majetek dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Dlouhodobá nehmotná aktiva a dlouhodobá hmotná aktiva určená k užívání účetní jednotkou mají uloženy své definice, pravidla o vykazování a podmínky o jejich hospodaření **v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví (IFRS)**. Z předcházející kapitoly o dlouhodobém majetku z hlediska české legislativy je patrné že, v českém podnikatelském prostředí je dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek definován podle potřeb českého účetnictví, a není tedy překvapivé, že definice, pravidla vykazování a mnoho dalšího týkající se dlouhodobého majetku, se bude v Mezinárodních účetních standardech výrazně lišit od pravidel českého výkaznictví.

Ať už se jedná o každodenní technický pokrok, či neustále zvětšování dosahu mezinárodního obchodu, oba tyto faktory přispívají k většímu obchodování českým firmám se zahraničím. A protože se vztahy se zahraničím neustále vyvíjejí, pro lepší vývoj a fungování každé firmy, je výhodnější dobrá znalost standardů, které dodržují zahraniční společnosti.

V rámci Evropy je o harmonizaci usilováno prostřednictvím **Rady pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board – IASB)**, jejímž hlavním úkolem je produkce soustavy mezinárodně aplikovatelných účetních standardů. Zásadním posláním těchto standardů je jejich vysoká kvalita, srozumitelnost a plná srovnatelnost účetních výkazů v globálním měřítku. IASB vznikla jako náhrada původního Výboru pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standard Committee - IASC), jejímž cílem bylo harmonizovat účtování. Výborem IASC byl vydán soubor standardů IAS, jehož název byl později změněn na dnešní IFRS (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví). Úlohou Rady je vyvíjet a zvelebovat IAS a vydávat nové IFRS. Kompletní sada IFRS je tvořena nejen již zmíněnými standardy ale také i jejich interpretacemi, které osvětlují pravidla těchto standardů. Do roku 2002 byly tyto interpretace nazývány zkratkou SIC (Standard Interpretation Committee), nově vydávané interpretace jsou označovány novou zkratkou IFRIC (International Financial Reporting Interpretation Committee). Výbor pro interpretaci IFRS se snaží přispívat k jednotnému, přesnému a správnému použití IFRS. [4]

Účetnictví je harmonizováno nejen v Evropě, ale také v Americe pomocí všeobecně uznávaných standardů nazvaných US GAAP, vydávaných Radou pro standardy finančního účetnictví v USA (FASB – Financial Accounting Standards Board). Tyto standardy vznikly

jako reakce na hospodářskou krizi ve 30. letech minulého století. US GAAP nejsou založeny na přesné předepsané formě vynucené právními předpisy, jedná se pouze o uznávanou normu postupů a praktických pohledů na účetnictví. [4]

Předmětem této bakalářské práce je úprava aktiv zejména podle standardů *IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení*, a *IAS 38 – Nehmotná aktiva*, i když je problematika hmotných a nehmotných aktiv upravována i jinými standardy, jako jsou například:

- IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv,
- IAS 40 – Investice do nemovitostí,
- IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti.

3.1 Definice aktiv v Koncepčním rámci

Na rozdíl od českých ustanovení, je **Koncepční rámec** zvláštní výjimkou a v české legislativě nic obdobného najít nelze. Koncepční rámec IFRS tvoří úvodní část souboru standardů. Je tvořen definicemi účetních zásad, předpokladů a základních prvků účetní závěrky jako jsou například aktiva, závazky, vlastní kapitál, náklady a výnosy a mnoho dalších prvků. Pro správné vedení účetnictví a následné sestavení účetní závěrky je znalost Koncepčního rámce nezbytná.

Pokud určitá oblast není upravena žádným standardem, účetní principy musejí být vedeny podle zásad stanovených v Koncepčním rámci. Jestliže je stanovení určitého standardu v nesouladu s Koncepčním rámcem, přednostně je uplatňováno pravidlo ze standardů nad požadavky Koncepčního rámce. V Koncepčním rámci je vymezeno:

- smysl Koncepčního rámce, informační potřeby uživatelů účetní závěrky a základní typy ekonomických rozhodnutí, k nimž jsou užívány účetní informace,
- cíl účetní závěrky,
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky,
- obsah a způsob rozpoznání základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky,
- koncepty oceňování,
- pojetí kapitálu a uchování kapitálu. [5]

Aktiva jako jeden z prvků účetní závěrky jsou definovány Koncepčním rámcem, kde jsou uvedeny jeho znaky a podmínky aby jej bylo možno vykazovat v rozvaze. Mezi základní prvky účetní závěrky vztahující se k finanční situaci jsou:

- aktiva (asset),
- závazky (liabilities),
- vlastní kapitál.

Aktivum užívané podnikem musí splňovat předpoklady jako například, existence tohoto aktiva **je výsledkem minulých skutečností** a očekává se, že přinese podniku **v budoucnu ekonomický prospěch**. Aby se aktivum mohlo stát součástí rozvahy, musí být budoucí ekonomický prospěch dostatečně jistý, a aktivum musí být spolehlivě ocenitelné. Budoucí ekonomický prospěch zahrnutý v aktivu je představován přispěním přímo či nepřímo k toku peněz a peněžních ekvivalentů do podniku. Protože je aktivum využíváno k výrobě výrobků či poskytování služeb, výrobky či služby se budou podniku vracet ve formě peněžitých tržeb od zákazníků. Do podniku může ekonomický prospěch plynout i mnoha dalšími způsoby. Aktivum lze použít v kombinaci s jiným aktivem pro výrobu výrobku či poskytování služby, může vyměněno za jiné aktivum, použito při vyrovnání závazku, nebo roztrženo mezi vlastníky podniku. Podnik musí mít zaručeno, že prospěch z budoucího ekonomického aktiva si lze přisvojit, čili musí mít právo a schopnost využít užitky z aktiva a schopnost zabránit zcizení prospěchu z užívání aktiva třetí osobou. [5]

Pokud je pořízení aktiva spojeno s **doprovodnými náklady** na jeho pořízení, tyto náklady nesmí být uznány jako aktivum, pokud není jisté, že přinesou podniku budoucí ekonomický prospěch po ukončení běžného účetního období. Doprovodné náklady na pořízení aktiva budou v takovémto případě představovat náklad běžného období.

Jedním z dalších kritérií pro určení zda jde o aktiva, je to, že jsou **výsledkem minulých transakcí, nebo jiných minulých skutečností**. Koncepční rámec klade velký důraz na to, že očekávané transakce, nebo skutečnosti či vynaložení peněžních prostředků nevede vždy ke vzniku (pořízení) aktiva. Pořízená složka musí vždy splňovat definici aktiva. Toto pravidlo plní svůj charakter i v opačném případě, tedy že nevynaložení peněžních prostředků k pořízení aktiva, nemusí nutně znamenat nedodržení definice rozvahového aktiva.

Aktivum musí splňovat nejen podmínku, že je výsledkem minulých transakcí, přinese budoucí ekonomický prospěch podniku ale také, že je **spolehlivě ocenitelné**. Ve většině

případů musí být použit přiměřený odhad pro ocenění aktiva. Může se zdát, že pouhý odhad bude snižovat spolehlivost účetní závěrky, což nebývá tak úplně pravdou. V případě že hodnotu aktiva nelze odhadnout, aktivum nesmíme vykázat v rozvaze ani ve výkazu o úplném výsledku hospodaření. [5]

3.2 Oceňování aktiv

Aktiva lze ocenit mnoha způsoby, a tyto způsoby se odvíjejí od momentu, ve kterém provádíme ocenění. Ocenění lze provést při pořízení majetku (vzniku majetku), v průběhu jeho držení a při pozbytí těchto aktiv. Toto ocenění se týká jak majetku ale také závazků podniku, které se oceňují stejnými způsoby. Tyto způsoby oceňování vycházejí jak z Koncepčního rámce ale také z jednotlivých standardů účetního výkaznictví.

3.2.1 Oceňování aktiv v době jejich pořízení

Aktiva lze pořídit způsoby jako je **nákup, vlastní výroba, bezúplatné nabytí** a zvláštním případem je pořízení aktiva **směnou**. Při pořizování aktiva nákupem je jeho ocenění tvořeno pořizovacími náklady, které je nutno vynaložit, aby bylo aktivum připraveno k použití. V momentě kdy je aktivum připraveno pro jeho použití, jeho hodnota přestane být navyšována o náklady, které souvisí s jeho používáním či skladováním. V případě pořízení aktiva směnou, je nutné posoudit, zda má směnná transakce **komerční povahu**, a tu má pokud:

- očekávané peněžní toky od pořízeného aktiva jsou odlišné od peněžních toků charakteristických pro poskytnuté aktivum (odlišná mohou být rizika spojená s očekávanými peněžními toky),
- v důsledku směny se změní očekávané přínosy z určité podnikové činnosti,
- výše uvedené rozdíly významně ovlivňují fair value směnových aktiv.

V těchto případech vznikne účetní jednotce buďto zisk anebo ztráta, proto se jedná o komerční transakci. V případě že je očekávaný zisk či ztráta ve vztahu k rozdílným hodnotám směněných aktiv značný, bude získané aktivum oceněno účetní jednotkou ve výši fair value aktiva předaného při směně.

Účetní jednotka má možnost si **vytvořit aktiva vlastní činností**, která jsou pak obvykle oceňována podle vynaložených nákladů na výrobu aktiva (vlastní náklady výroby, IFRS je nazývá termínem **costs**). Do ocenění aktiv v případě vlastní výroby vstupují jak přímé tak nepřímé náklady. Přímé náklady jsou představovány pořizovacími náklady, které byly při výrobě spotřebovány či opotřebeny. Při určení ocenění těchto nákladů, musíme přihlídnout k možné časové prodlevě (čas mezi pořízením a spotřebou aktiva). Ceny v těchto dvou časových horizontech se mohou, především u dlouhodobého aktiva, značně lišit a cena, za kterou byly tyto náklady pořízeny, může být nazývána historická cena. Stanovení nepřímých nákladů je upraveno zejména standardem *IAS 2 – Zásoby (Inventories)*, zejména v případě dlouhodobých aktiv. Všeobecně lze shrnout východiska pro ocenění aktiv následovně:

- **Výrobní náklady** – do hodnoty aktiv smějí být zahrnuty pouze účelně vynaložené náklady,
- **Správní režie** – správní režie bude do hodnoty aktiva zahrnuta jen ve výjimečných případech, pokud bude prokázána účelová vazba této režie s pořízením aktiva,
- **Odbytová režie** – tato režie nesmí být do hodnoty aktiv **nikdy zahrnována**, i kdyby byla pro účely vnitropodnikového řízení a rozhodování užitečná.

Největším problémem pro ocenění aktiva je **bezúplatný způsob pořízení aktiva**. Cena je stanovena pouze na bázi odhadu tržní ceny aktiva ke dni pořízení. Odhad může být velice nepřesný, proto může vzniknout značné množství odchylek od správné ceny. Zaleží také na charakteru oceňovaného aktiva, pokud se jedná o druh aktiva, se kterým se moc neobchoduje, nebo pokud je zastaralého typu, nebo má nějaký speciální druh charakteru.

Při pořízení aktiva lze také použít variantu nazývanou **fair value (reálná hodnota)**, jako alternativu k ocenění pořizovacími náklady. Pro ocenění hodnotou fair value, musí být splněny následující podmínky, a to že se jedná o finanční nástroje (*IAS 39 – Finanční nástroje, rozpoznání a měření, IFRS 9 – Finanční nástroje*) nebo o biologická aktiva (*IAS 41 – Zemědělství*). [5]

3.2.2 Oceňování v průběhu držení aktiv

Aktiva musejí být správně oceněna nejen při jejich pořízení ale také v průběhu jejich držení, což je důležité pro řešení oceňovacích problému v případě sestavování účetní závěrky. Účetní závěrka musí podávat věrný obraz o finančně-majetkové situaci každé účetní jednotky.

Záleží konkrétně na rozhodnutí účetní jednotky, kterou bázi definovanou v Koncepčním rámci zvolí jako svůj způsob oceňování aktiv. Vzhledem k úpravě konkrétních oblastí v jednotlivých standardech, stojí proti sobě dvě koncepce ocenění aktiv k bilančnímu dni a těmi jsou **oceňování položek účetní závěrky na bázi historických cen** a **oceňování položek účetní závěrky na bázi fair value**.

Oceňování aktiv (jako položky účetní závěrky) na bázi historických cen je vymezeno jako souhrn nákladů spojených s pořízením aktiva a založeno na budoucím setrvání na bázi této ceny. Historické ceny vycházejí z pořizovacích nákladů, které jsou průkazné a snadno realizovatelné. Veškeré postupy založené na bázi historie (minulosti) mají jasnou nevýhodu v tom, že jsou orientovány na minulost a tak mají velice slabou vypovídací schopnost u aktiv, jejichž hodnota přestane být v průběhu let závislá na prvotním vstupním nákladu.

Důležitým faktorem historické ceny je, že **historickou cenu aktiva lze následně pouze snižovat**. Cena je snižována buď v důsledku rozdělení pořizovacích nákladů dlouhodobých aktiv do jednotlivých období, kdy aktivum bude přinášet efekt ale opotřebovávat se, nebo pokud dojde k poklesu možností pro uplatnění aktiva.

Snížení historické ceny bude zahrnuto v nákladech a snižovat tak výsledek hospodaření. Může také nastat případ, ve kterém přestanou vznikat důvody pro snížení hodnoty aktiv, a dojde tak zpětně ke zvýšení účetního ocenění, maximálně však do výše původních pořizovacích nákladů. Snižování nebo zpětné zvyšování hodnoty aktiv se zaznamenává na vedlejší opravné účty. Snižování hodnoty aktiv je věnován standard **IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv**.

Standardem je upravováno snížení hodnoty aktiv v důsledku zhoršení jejich užitečnosti. Rozsah standardu **IAS 36** se vztahuje na téměř veškerá aktiva s výjimkou zásob, nedokončené výroby vznikající na základě smluv o zhotovení, odložených daňových pohledávek, finančních aktiv, nehmotných aktiv plynoucích ze smluvních práv pojišťovatele v rámci pojistných smluv, dlouhodobých aktiv určených k prodeji atd.

S přihlédnutím k již vyloučeným oblastem z tohoto standardu, **předmětem úpravy IAS 36 jsou zejména:**

- dlouhodobá hmotná aktiva určená k používání účetní jednotkou a dlouhodobá aktiva nehmotná včetně goodwillu, bez ohledu na to zda jsou oceňována historickou cenou nebo přeceňována na fair value,

- investice do nemovitostí, pokud pro jejich ocenění není zvolen model fair value,
- obdobně i biologická aktiva, pokud nejsou oceňována ve fair value, ale historickou cenou,
- podíly v podnicích s podstatným a rozhodujícím vlivem a společné podniky.

Základním východiskem standardu je realizace **zásady opatrnosti** v racionálním ekonomickém prostředí. Aby mohly být všechny náležitosti standardu správně uplatňovány, musí podnik splňovat podmínku neomezené doby trvání v budoucnosti, která umožní využít dlouhodobé efekty z užívání aktiv. Možné snížení hodnoty aktiv podniku musí být náležitě otestováno. Pokud bude účetní hodnota aktiva vyšší než **zpětně ziskatelná částka** (recoverable amount - vyšší částka, z fair value aktiva snížené o náklady prodeje nebo z hodnoty užívání), je nutné snížit hodnotu aktiva a zaznamenat ztrátu ze snížení hodnoty aktiva. **Hodnota z užívání** je současná hodnota budoucích čistých peněžních toků, které bude užívání aktiva generovat, včetně eventuální tržby z jeho prodeje na konci doby jeho použitelnosti.

Zjednodušeně řečeno, standard **IAS 36** je založen na aktuálním principu a vyžaduje tedy okamžité snížení hodnoty aktiv v období, v němž došlo ke zhoršení užitečnosti aktiva, a zároveň je založen na předpokladu racionálního chování subjektu, který dle budoucího očekávání zvolí optimální variantu užití aktiva (tu, která přinese vyšší zisk). Hlavní rozdíl mezi náplní tohoto standardu a pravidly v českých předpisech je ten, že podle české legislativy se při zjištění zda dochází ke snížení hodnoty aktiv, nebere v úvahu hodnotu z užívání a nevyžadují její zjištění.

3.2.3 Kurzové rozdíly

Kurzové rozdíly aktiv jsou upravovány standardem **IAS 21 – Dopady změn směnných kurzů cizích měn**. Cílem tohoto standardu je úprava problematiky kurzových rozdílů tak aby co nejméně zkreslovaly obsah účetní závěrky, především konečný výsledek hospodaření. Tyto kurzové rozdíly vznikají v důsledku transakcí v cizích měnách, aktivit vyvíjených účetní jednotkou v zahraničí a při převodu účetní závěrky do jiné měny. Základem pro dosažení požadovaného cíle standardu je správná volba funkční měny. Funkční měna je měna primárního ekonomického prostředí, v němž účetní jednotka vyvíjí svoji činnost, tedy kde jednotka primárně přijímá a vydává hotovost.

Pro účely ocenění dlouhodobých aktiv tento standard uvádí, že pokud účetní jednotka musí nepeněžitě položky oceněné v historických cenách vyjádřených v cizí měně, převést za použití směnného kurzu k datu transakce, na funkční měnu. Nepeněžitě položky oceněné ve fair value vyjádřené v cizí měně, budou převedeny na funkční měnu za použití směnného kurzu, který platil ke dni, kdy byla tato fair value určena.

Pokud má účetní jednotka zahraniční jednotku nebo jednotka předkládá svou účetní závěrku v měně prezentace jiné než je její funkční měna, bude aktiva a také závazky rozvahy převádět závěrkovým kurzem k rozvahovému dni do měny jiné než je funkční měna. [5]

3.3 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Dlouhodobá hmotná aktiva, jejich rozsah, oceňování, zveřejnění a odúčtování definuje standard **IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení** (property, plant and equipment). Tento standard definuje dlouhodobá hmotná aktiva jako aktiva pořízena a následně držena za účelem dlouhodobého používání při výrobě nebo zásobování zbožím či službami, za účelem pronájmu jiným osobám, nebo k administrativním účelům. Pozemky, budovy a zařízení se budou považovat za aktiva, pokud jejich podstata splňuje definici aktiv, stanovenou Koncepčním rámcem. O takovýchto položkách bude účtováno jako o aktivech podle IAS 16 pokud je pravděpodobné, že jednotka bude mít z dané položky v budoucnu ekonomický prospěch a je možno spolehlivě stanovit pořizovací náklady položky. Mezi nejdůležitější předpoklady pro splnění podmínky definice hmotného aktiva patří předpoklad **užívání hmotných aktiv po dobu delší, než je jedno účetní období**. Mezi všemi náležitostmi standardu **není definována žádná peněžní hranice** pro zařazení dlouhodobých aktiv, stanovení výše této hranice závisí pouze na svobodném rozhodnutí podniku. [7]

Rozsah standardu IAS 16 **se nevztahuje** na lesy a obdobné obnovitelné zdroje, biologická aktiva (jsou upravována standardem *IAS 41 – Zemědělství*), na průzkum a těžbu nerostů, ropu, zemní plyn a podobné neobnovitelné zdroje (jsou upravovány standardem *IFRS 6 – Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů*). Standard také neupravuje oceňování, zachycování a vykazování pozemků budov a zařízení, které účetní jednotka hodnotí jako aktiva držena k prodeji (jsou upravována podle *IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti*). Aktiva pořízená formou finančního leasingu rovněž nejsou předmětem úpravy tohoto standardu, tato problematika je upravena samostatným standardem *IAS 17 – Leasingy*. Standard IAS 17 upravuje pouze pořízení a ocenění při tomto pořízení,

ostatní aspekty účetního přístupu k těmto složkám majetku jsou zachyceny v našem standardu IAS 16. Nemovitý majetek pořízený za účelem investice do nemovitostí neboli zhodnocení vložených prostředků nebo pronájem tohoto majetku, nikoliv pro využití v běžné činnosti podniku. Takovýto majetek je upravován standardem *IAS 40 – Investice do nemovitostí*. [8]

3.3.1 Ocenění hmotného aktiva v momentě pořízení

Při pořízení bude hmotné aktivum oceněno pořizovacími náklady. Ať už je aktivum pořízeno nákupem nebo vyrobeno ve vlastní režii, výchozí postupy ocenění pro aktiva pořízena těmito způsoby, se od sebe navzájem nijak výrazně neliší a jsou společné pro obě techniky pořízení. Pořizovací náklady zahrnují náklady, které jsou nezbytné k tomu, aby aktivum mohlo začít přinášet podniku určitý užitek, a jsou to zejména:

- nákupní cena aktiva (snížená o veškeré dosavadní slevy),
- clo,
- doprovodné náklady, které uvedou aktivum do stavu, ve kterém přináší užitek (doprava, manipulace, montáž),
- provedení ve vlastní režii, pouze pokud jsou nezbytné pro pořízení a mohou být k aktivu přímo vztaženy,
- náklady na záběh výroby a jiné předvýrobní náklady, pouze pokud jsou nezbytně nutné pro uvedení aktiva do provozu,
- odhadnutý náklad na demontáž, přemístění aktiva a uvedení místa do původního stavu, na který je vytvářena rezerva.

V pořizovací ceně aktiva lze promítnout úroky z úvěrů poskytnutých na pořízení aktiva, po dobu splatnosti závazku, pokud nebudou aktivovány podle standardu *IAS 23 – Výpůjční náklady*. Tyto úroky mohou být v pořizovací ceně zahrnuty pouze, pokud je sjednaná splatnost krátkodobá (například splatnost dodavatelské faktury). V případě dlouhodobé splatnosti, musí být o úrocích účtováno odděleně od ceny aktiva.

Aktiva vyráběná ve vlastní režii se řídí stejnými pravidly jako aktiva pořízená nákupem. Pro správné zjištění a stanovení vlastních nákladů se používá obdobných postupů jako pro ocenění výrobků podle *IAS 2 – Zásoby*. Podle tohoto standardu není dovoleno zahrnovat nerealizované zisky do ocenění, a také nehospodárnost (nadměrné množství

odpadu, neúčelně vynaložené práce při výrobě). Nelze také zahrnout zvýšení podíl výrobní režie, který může vzniknout v důsledku nevytížení výrobní kapacity v daném období.

3.3.2 Ocenění hmotného aktiva v průběhu držení

Pro ocenění hmotných aktiv má účetní jednotka možnost se rozhodnout zda bude aktivum oceňovat pomocí modelu historické ceny nebo modelem přecenění na fair value. Při použití **modelu historické ceny** budou pozemky, budovy a zařízení vykazovány v pořizovacích cenách, které jsou sníženy o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty (*IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv*). Tento model je v praxi snadno aplikovatelný a je velmi často využíván. [8]

Při použití **modelu přecenění na fair value** budou budovy, pozemky a zařízení vykazovány v reálné hodnotě k datu přecenění, snížené o následné oprávky a následné kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Model je náročnější aplikovat a podstatně nákladnější, než je model historických cen, a z toho důvodu je využívám většinou pouze u pozemků. Výhodou modelu je poskytnutí věrnějších informací o finanční pozici podniku.

Při určení reálné hodnoty lze postupovat následujícími způsoby:

- pozemky a budovy – reálnou hodnotou je obvykle tržní cena, kterou stanoví odhadce,
- movité věci – reálnou hodnotou je obvykle jejich tržní cena, pokud nelze tržní cenu stanovit, lze reálnou hodnotu určit buď pomocí výnosové metody, nebo jsou tyto movité věci ohodnoceny ve výši svých odepsaných reprodukčních nákladů.

Oprávky ke dni přecenění je možné řešit dvěma způsoby, a těmi jsou:

- oprávky jsou buď přepočteny takovým poměrem jako je mezi reálnou a účetní hodnotou tak, že účetní hodnota po přecenění se rovná reálné hodnotě, nebo jsou
- eliminovány takovým způsobem, že se bude účetní hodnota rovnat reálné, v případě, že je reálná hodnota vyšší než původní pořizovací cena, je nutno rovněž navýšit hrubou hodnotu aktiva.

Při použití přeceňovacích modelů je nutné stanovit, jak často je nutné přeceňovat položky pozemků, budov a zařízení. Četnost přecenění se bude odvíjet od četnosti změn reálné hodnoty majetku (tedy když se reálná hodnota významně liší od účetní). Pokud

k takovýmto změnám dochází často, je nutné majetek každoročně přeceňovat, v případě, že k těmto změnám často nedochází, majetek stačí přeceňovat jednou za tři až pět let. [8]

3.3.3 Opotřebení hmotného aktiva

Postupy pro odpisování hmotného aktiva jsou definovány standardem pouze jako doporučené, na rozdíl od předpisů české legislativy, kde jsou postupy pro odpisování majetku pevně stanoveny. Opotřebení aktiva lze vyjádřit odpisy pomocí **časových**, nebo **výkonových metod**. Časové metody znázorňují opotřebení aktiva podle životnosti a to buď lineární metodu odpisování, nebo metodu zrychlenou.

Lineární metoda odpisování aktiv se dá nazvat také jako metoda konstantní, poněvadž vychází z předpokladu rovnoměrného rozložení ročních odpisů majetku, (odpisy budou po celou dobu jeho životnost v konstantní výši, viz vzorec 3.1). Zbytková hodnota aktiv může být nulová, nebo nenulová v případě, že daňový subjekt plánuje aktivum po jeho odepsání například prodat. [8]

$$\text{odpis} = (PC \text{ aktiva} - ZH) / \text{očekávaná doba životnosti} \quad (3.1)$$

Při **zrychlené metodě odpisování** se během doby použitelnosti aktiva odpis poměrně snižuje, a umožňuje odpisovat aktivum rychleji v počátečních letech. Ve standardu je zmíněna pouze jedna zrychlená metoda odpisování a to **metoda zmenšujícího se základu**, která je založena na ochraně před morálním zastaráváním dlouhodobého majetku. Odpis se vypočte jako násobkem konstantního procenta a aktuální zůstatkové ceny, ale aby nedošlo k přílišnému poklesu odpisů, používá se jistá modifikace², a tou je metoda DDB, neboli Double-declining Balance Method, u které se používá dvojnásobek lineární sazby. Pro správný výpočet odpisu je nutné nejprve určit koeficient odpisu PDDB (viz vztah 3.2), který je pak násobkem aktuální zůstatkové ceny (viz vztah 3.3). Nevýhodou této metody je, že nikdy nelze dojít k nulové zůstatkové ceně, aktivum bude mít vždy nenulovou zůstatkovou hodnotu. [8]

$$PDDB = 2 \cdot (1/n) \quad (3.2)$$

kde: n – počet let životnosti aktiva

² Předepsaná úprava postupu odpisování.

$$odpis = PDDB \cdot ZC \quad (3.3)$$

Při využití **výkonových metod** je způsob odpisování závislý na množství provedených výkonů, či objemu výroby na hmotném aktivu. Využití této metody je výhodné pro stroje, u kterých lze očekávanou životnost určit množstvím vyrobených výstupů. Odpis se nejprve stanoví na jednotku výkonu a podle skutečného objemu je následně stanoven roční odpis, viz vztah 3.4). Přesto, že je výkonová metoda jednou z nejpřesnějších a uvádí nejvěrohodnější zobrazení opotřebení aktiv, v praxi se příliš často nevyužívá, protože bývá obtížné přesně určit vyprodukované výkony za celou dobu životnosti aktiv. [8]

$$odpis = \left(\frac{PC \text{ aktiva} - ZH \text{ aktiva}}{Q^*} \right) \cdot Q \quad (3.4)$$

Kde: Q - množství celkové produkce

Q^* - odhadované množství produkce za životnost

3.4 IAS 38 – Nehmotná aktiva

Dlouhodobé nehmotná aktiva, jejich rozpoznání, ovládání, oceňování, zveřejnění a pozbytí upravuje standard **IAS 38 – Nehmotná aktiva (Intangible asset)**. Tento standard upravuje nehmotná aktiva, pokud nejsou zahrnuta v úpravě jiných standardů. Dlouhodobé nehmotné aktivum nesmí tvořit peněžní aktivum a nemá hmotnou podstatu.

Mezi tato upravovaná nehmotná aktiva **nepatří** zejména finanční aktiva, práva k nerostnému bohatství, nehmotná aktiva vyplývající z pojistných smluv, goodwill a ostatní nehmotná aktiva, která jsou upravena jinými standardy. Naopak co je upravováno tímto standardem, není snadné definovat, protože pojem nehmotná aktiva je velice obsáhlý. Pro snadnější pochopení toho co je nehmotné aktivum, existuje řada příkladů, jako například programy, patenty, autorská práva, seznamy zákazníků, povolení k určité činnosti, dovozní kvóty, koncese, obchodní značky a mnoho dalšího. Nehmotným aktivem jsou výsledky výzkumu, vývoje nebo zavádění nových postupů, ale také výsledky běžných činností či skutečností, které přispívají k zlepšení postavení podniku na trhu.

Pro bezchybné určení zda jde o nehmotné aktivum, musí objekt splňovat definici aktiva formulovanou v Koncepčním rámci. Aktivum musí splňovat **podmínku identifikovatelnosti, ovládání** (kontrolu), dostatečně spolehlivého **odhadu budoucí užitečnosti aktiva** a jeho **ocenění**.

Nehmotné aktivum **je identifikovatelné** pokud je možné ho oddělit od podniku a následně prodat či pronajmout, vyměnit, poskytnout na něj licenci buď samostatně, nebo společně se související smlouvami, aktivem či závazkem. Aktivum je také považováno za identifikovatelné, jestliže jeho existence plyne z práva vyplývajícího ze smlouvy či zákona (ať už je od podniku oddělitelné, či nikoliv). Nehmotné aktivum může mít formu, která je například obsahem hmotného nosiče. V tomto případě je nutné posoudit, která složka je významnější a podle toho určit zda jde o aktivum hmotné či nehmotné a následně jej tak vykázat a sledovat. **Ovládáním nehmotného aktiva** se rozumí výlučné přisvojování plynoucích efektů z aktiva. Podmínky pro splnění definice ovládání aktiva se rozumí pravomoc získat budoucí ekonomický efekt, možnost omezení přístupu jiným subjektům k tomuto prospěchu (například pomocí zákonné ochrany průmyslových práv). Ve standardu není vymezeno, že právní vymahatelnost nároků na výlučné přisvojování užitků z nehmotného aktiva je nezbytnou podmínkou pro kontrolu aktiva podnikem (k nehmotnému aktivu existují buď zákonná práva pro pravomoc, nebo musí podnik sám zamezit přístup ostatním subjektům a zamezit tak zneužití databáze), nicméně je zde určeno, že pokud nárok není právně vymahatelný, bude podnik obtížněji prokazovat, spolehlivou kontrolu nad aktivem, aby mohl aktivum vykazováno v rozvaze. [5]

3.4.1 Ocenění nehmotného aktiva v momentě pořízení

V pořizovací ceně **aktiva pořízeného nákupem** jsou zahrnuty veškeré náklady nezbytně vynaložené k tomu, aby mohlo být nehmotné aktivum používáno. Základním předpokladem standardu je, že podnik je ochoten zaplatit za aktivum určitou výši pořizovací ceny a následně očekává budoucí užitečnost aktiva, tudíž vykazování této ceny je jednodušší než u aktiv generovaných vlastní činností. Naopak výdaje, které **nelze zahrnout** do pořizovací ceny nehmotného aktiva jsou například **náklady na zaškolení zaměstnanců, na reklamu spojenou s prezentací nového výrobku** a náklady „**vyplývané**“, což jsou **náklady zbytečně vynaložené** (například na nový design výrobku, o němž nemusí být jisté, že se bude zákazníkovi více líbit).

Pokud bude nehmotné aktivum **pořízeno bezúplatně** (například formou státní dotace, nebo přidělením výrobní kvóty, licence apod.), bude oceněno ve fair value. Pokud nebude fair value určená trhem, bude podnik nucen ocenit nehmotné aktivum podle pravidel standardu

IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory, který umožňuje zachytit aktivum v rámci dotace nominální hodnotou.

Nehmotné aktivum **pořízené směnou** se bude oceňovat podle toho, zda se jedná o „**komerční transakci**“ (tedy zda při transakci vznikne zisk či ztráta), nebo ne. Standard definuje, že transakce bude mít komerční povahu, pokud očekávané peněžní toky od získaného aktiva či jejich rizikovost jsou odlišné peněžních toků charakteristických pro poskytnuté aktivum. Při splnění této podmínky, tedy pokud se skutečně jedná o komerční transakci, nehmotné aktivum pořízené směnou je oceněno na bázi fair value předaného aktiva (nelze-li fair value spolehlivě určit, využije se fair value získaného aktiva a pokud ani tuto hodnotu nelze stanovit, využije se k ocenění účetní hodnota poskytnutého aktiva).

Ve standardu je velice podrobně definováno **pořízení nehmotného aktiva vlastní činností**, jak z hlediska jeho rozpoznání, tak i z hlediska jeho ocenění. Obtížné je určit okamžik, ve kterém lze s jistotou rozpoznat, že nehmotné aktivum bude přinášet budoucí ekonomické užitky. Další problematickou záležitostí je spolehlivé ocenění interně generovaného nehmotného aktiva. Náklady vynaložené na konkrétní vytváření nehmotné aktiva může být složité odlišit od nákladů na interně tvořený goodwill nebo od nákladů na běžnou činnost. Pro rozpoznání tohoto aktiva je důležité, v jaké fázi vytváření se nalézá, a těmi podle standardu jsou **fáze výzkumu a fáze vývoje**. Ve fázi výzkumu nelze její výsledek uznat jako samostatné aktivum, náklady vynaložené na výzkum ovlivní pouze výsledek hospodaření v období, kdy byly vynaloženy. Fázi výzkumu lze charakterizovat jako činnosti směřující k získávání nových poznatků, vyhledávání, vyhodnocení, výběr aplikací výsledků zkoumání, hledání alternativních materiálů, zařízení, výrobků, procesů, systémů nebo služeb, včetně vyhodnocení výsledných variant. Až ve fázi vývoje, může být dostatečně prokazatelné, že výzkumná činnost bude v budoucnu přinášet užitek. Teprve pak bude vyvíjené aktivum rozpoznáno, vykázáno v rozvaze a oceněno pořizovacími náklady, které zahrnují veškeré náklady vynaložené od okamžiku, kdy bylo aktivum rozpoznáno. Nehmotná aktiva, která budou ve fázi vývoje aktivována, pokud splňují předpoklady týkající se jistoty dokončení a jistotu budoucího efektu (viz Tab. 3.1). [5]

Tab. 3.1 – Předpoklady pro aktivaci nehmotného aktiva ve fázi vývoje

Předpoklady týkající se jistoty dokončení:	Jistota budoucího efektu:
technická proveditelnost (reálná možnost vývoj dokončit),	průkazná schopnost využít nehmotná aktiva v rámci účetní jednotky, či prodat je

záměr dokončit vývoj,	(existence poptávky, užitečnost pro podnik),
dostupnost zdrojů pro dokončení (technických, finančních...).	spolehlivé ocenění nákladů vynaložených na získání nehmotného aktiva.

Zdroj: [5]

Pořízení nehmotného aktiva a jeho následné ocenění může být problémovou záležitostí v případě **pořízení nehmotného aktiva v rámci koupě podniku**. Pořizovací cenou takto pořízeného nehmotné aktiva je jeho fair value k datu akvizice³. I při této skutečnosti je nezbytné přezkoumat, zda nabyté aktivum splňuje podmínky rozpoznání nehmotných aktiv. Nabyvatel uzná a samostatně vykáže i taková nehmotná aktiva, která splní podmínky pro rozpoznání nehmotných aktiv, i když je nabývaný podnik ve své závěrce nikdy nevykazoval. Nově identifikovaným nehmotným aktivem může být při podnikové kombinaci například obchodní značka, databáze zákazníků, nedokončený výzkum a vývoj apod. [5]

3.4.2 Ocenění nehmotného aktiva v průběhu držení

Náklady vykazované v současnosti na aktivu, které bylo již rozpoznáno v minulosti (již zaúčtované a vykázané), považujeme za tzv. **technické zhodnocení**, pokud zvyšuje užitek, který z aktiva plyne a je spolehlivě ocenitelné a přiřaditelné k aktivu. Při ocenění k bilančnímu dni připouští standard IAS 38 jak model historických cen, tak model přecenění na fair value.

Při využívání modelu historických cen je aktivum v průběhu doby životnosti **amortizováno (odpisováno)** a je vykazováno ve výši pořizovacích nákladů snížených o veškeré kumulované odpisy a ztráty ze snížení hodnoty (podle IAS 36). Pokud je využíván model přecenění na fair value neboli na reálnou hodnotu, tak dochází k periodickému přeceňování na úroveň reálné hodnoty aktiv k datu přecenění. Četnost přeceňování je závislá na vývoji tržních cen, tak aby se aktuální výše reálné hodnoty (odpovídající cenám na aktivním trhu) příliš nelišila od účetního ocenění. Při použití tohoto modelu nelze přeceňovat nehmotná aktiva, která nebyla původně uznána, nebo při výchozím uznání nehmotného aktiva je ocenit jinak než pomocí pořizovacích nákladů. [8]

Při přecenění na fair value se bude postupovat stejně jako při přeceňování hmotných aktiv podle *IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení*. K datu přecenění bude nehmotné aktivum

³ Synonymem akvizice je např. získání, přírůstek, nebo nábor.

vykázáno v reálné hodnotě s přihlédnutím k výši jeho kumulovaných odpisů (k oprávkám). Kumulované odpisy jsou přepočteny úměrně změně hrubé účetní hodnoty aktiva tak, aby se účetní hodnota aktiva po přecenění rovnala přeceněné částce, nebo se kumulované odpisy eliminují proti hrubé účetní hodnotě aktiva a čistá hodnota aktiva je přeceněna na přepočtenou částku. [8]

Zvýšení ocenění jako výsledek přecenění bude následně zachyceno v rozvaze ve prospěch vlastního kapitálu a **výsledné snížení ocenění** bude zachyceno výsledkově, pokud nebylo aktivum v minulosti přeceněno v souvislosti se zvýšením ocenění. (v tom případě by bylo zachyceno na vrub vlastního kapitálu do výše kladného zůstatku této položky pro dané aktivum a až následně je snížení zachyceno výsledkově). [8]

3.4.3 Opořebení nehmotného aktiva

Podle doby použitelnosti nehmotného aktiva standard rozlišuje aktiva do dvou skupin a těmi jsou:

- aktiva, u kterých lze určit dobu použitelnosti (jsou amortizována - odpisována),
- aktiva, u kterých nelze určit dobu použitelnosti (nejsou amortizována, ale musejí se neustále kontrolovat, zde nepřešla do skupiny amortizovaných aktiv).

Možné postupy jak amortizovat (odpisovat) aktivum, u kterého lze určit dobu použitelnosti, se v zásadě shodují s postupy jako u hmotných dlouhodobých aktiv podle standardu IAS 16, ale určité rozdíly vzhledem k postupům ve standardech IAS 16 a IAS 38 samozřejmě existují. Takovýmto specifikem může být pro nehmotná aktiva problém stanovení správné metody amortizace, která by měla být v souladu s očekávaným vývojem přínosů, které aktivum přinese (v podobě výnosů). [8]

U hmotných aktiv je stanovována **zbytková hodnota** (částka, která nebude v průběhu amortizace odepsána) hmotného aktiva, u nehmotných aktiv se zbytková hodnoty vyskytuje pouze ve výjimečných případech. Jedná se o tyto případy:

- existuje závazek třetí strany ke koupi aktiva na konci doby použitelnosti,
- existuje-li s nehmotným aktivem aktivní trh, který umožňuje jeho zbytkovou hodnotu spolehlivě stanovit, a zároveň je-li pravděpodobné, že tento aktivní trh bude existovat i na konci doby použitelnosti aktiva. [5]

Nehmotná aktiva s neurčitou dobou použitelnosti účetní jednotka odpisovat nebude, ale musí tato aktiva testovat na snížení hodnoty v souladu s *IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv*, porovnáváním jeho zpětně získatelné částky s účetní hodnotou. Testování musí být prováděno minimálně jednou ročně, a to v případech kdy se objeví náznaky toho, že by hodnota aktiva mohla poklesnout. Nehmotná aktiva musejí být rovněž testována, zda dosud existují skutečnosti, pro které bylo aktivum zařazeno jako nehmotné aktivum s neurčitou dobou použitelnosti. [8]

4 Praktická aplikace ve vybrané obchodní korporaci

Tato kapitola je věnována praktické aplikaci ve **fiktivní společnosti Pralinka, s.r.o.**, jejímž předmětem podnikání je výroba čokoládových pralinek a jejich následný prodej. Firma Pralinka nejen že tyto pralinky vyrábí, ale také si je sama vkládá do různých typů obalů (papírové krabičky, sáčky). Je vlastníkem několik strojů, které zajišťují výrobu pralinek v doprovodu ručních prací a několik strojů, které vkládají pralinky do krabiček a následně balí krabičky do ozdobných papírů (například s vánočními motivy) a mašlí. Tato firma je plátcem DPH. Dne 18. ledna 2016 byla společnost zapsána do obchodního rejstříku firem. Hlavním cílem práce je správně vykázat dlouhodobý majetek firmy podle české legislativy a podle Mezinárodním standardů účetního výkaznictví.

4.1 Temperovač čokolády SELMI TOP EX

Firma Pralinka si 15. března 2016 pořídila **temperovač čokolády SELMI TOP EX**, jehož cena splňuje podle vnitropodnikových směrnic předpoklad pro minimální ocenění dlouhodobého hmotného majetku. Stroj ohřívá a míchá čokoládu, dávkuje do forem pro pralinky a čokoládové lanýž. Fakturovaná částka na faktuře č. 458956 bez DPH činila **182.000 Kč**, a doprovodné náklady v podobně dopravy stroje a jeho montáže činí dohromady **5.500 Kč**. Pro správné poučení o zacházení nařídila firma Pralinka, s.r.o. školení zaměstnanců, které je pořízeno od totožné firmy za **12.560 Kč**. Stroj SELMI TOP EX je vyobrazen na obrázku níže, kde je již připojen k pásu (který není předmětem nákupu), který vede k dalším výrobním postupům (viz Obr. 4.1).

Obr. 4.1 – Temperovač čokolády SELMI TOP EX s připojeným pásem



Zdroj: <http://www.frigomat.cz/>

Vzhledem k aktuální finanční situaci podniku, není celková úhrada faktury č. 458956 možná, a proto si firma dne 20. března 2016 zřídila úvěr od mBank ve výši **200.000 Kč**, s roční úrokovou sazbou ve výši 5 % p. a. Úvěr bude splacen během 4 let, pravidelnými ročními splátkami ve výši 50.000 Kč. Celková výše úroků je 10.000 Kč.

4.1.1 Vykazování temperovače čokolády dle české legislativy

Tabulka Tab. 4.1 obsahuje postupy účtování o pořízení temperovače čokolády, jeho zařazení do užívání a zřízení bankovního úvěru. Do pořizovací ceny stroje musejí být zahrnuty úroky z úvěru, které byly splaceny před zařazením temperovače čokolády do spotřeby, stejně jako doprovodné náklady za dopravu a montáž. Do pořizovací ceny stroje nesmějí být zařazena náklady na školení zaměstnanců, i když jsou součástí závazku ve faktuře č. 458956.

Tab. 4.1 – Pořízení temperovače čokolády a zřízení úvěru

Datum	Název transakce	Částka v Kč	MD	D
15. 3. 2016	FAP č. 458956			
	temperovač SELMI TOP EX	182 000	042	
	Montáž, doprava	5 500	042	
	Školení zaměstnanců	12 560	518	
	DPH (21 %)	42 013	343	
	Celkem	242 073		321
22. 3. 2016	VBÚ, VÚÚ – přijetí bankovního úvěru	200 000	221	461
22. 3. 2016	VÚÚ - úroky z 1. splátky úvěru	2 500	042	461
28. 3. 2016	VBÚ - úhrada FAP č. 458956	242 073	321	221
30. 3. 2016	Zařazení stroje do užívání	190 000	022	042
15. 5. 2016	VBÚ, VÚÚ – úhrada 1. splátky	50 000	461	221
15. 5. 2016	VBÚ - úhrada úroků z úvěru	2 500	461	221

Zdroj: Vlastní zpracování

Temperovač čokolády bude podle zákona o daních z příjmů zařazen do **2. odpisové skupiny**, konkrétně podle *SKP 29.53.1 – Stroje na výrobu potravin a nápojů a pro zpracování tabáku*, a bude daňově odpisován po dobu 5 let. V době stanovení odpisového plánu se společnost nachází na začátku svého podnikání a její zisky nejsou příliš velké, až

zanedbatelné a proto se rozhodne pro rovnoměrné odpisování tohoto dlouhodobého majetku. Pro srovnání je v tabulce Tab. 4.2 uveden výpočet jak rovnoměrných tak zrychlených odpisů temperovače čokolády. V zákoně o daních z příjmů je stanoveno, že firma může využít zvýšeného odpisu v prvním roce odpisování o 10 %, podle § 31, odst. 4. Společnost Pralinka však tuto možnost využívat nebude, protože je na začátku svého podnikatelského života a nedosahuje vysokých zisků, a proto není nutné využít zvýšeného odpisu a snížit tak základ daně pro výpočet daňové povinnosti. Vstupní cena majetku je **190.000 Kč**. Rovnoměrné odpisy jsou vypočteny podle vztahu (2.1) a odpisových sazeb (**11 %** v prvním roce odpisování, **22,25 %** v dalších letech odpisování). Zrychlené odpisy jsou vypočteny podle vztahu (2.2) a koeficientu **5** v prvním roce odpisování a podle vztahu (2.3) a koeficientu **6** v dalších letech odpisování.

Tab. 4.2 – Daňové odpisy temperovače čokolády (v Kč)

Rok	Rovnoměrné odpisy			Zrychlené odpisy		
	Odpis	Oprávky	ZC	Odpis	Oprávky	ZC
2016	20 900	20 900	169 100	38 000	38 000	152 000
2017	42 275	63 175	126 825	60 800	98 800	91 200
2018	42 275	105 450	84 550	45 600	144 400	45 600
2019	42 275	147 725	42 275	30 400	174 800	15 200
2020	42 275	190 000	0	15 200	190 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Firma odhaduje, že bude temperovač čokolády používat 8 let, pro zjednodušení bude účetně odpisovat stroj pomocí lineárních časových odpisů a na konci doby použitelnosti jej úplně odepíše. Výpočet ročního účetního odpisu je uveden ve vztahu (4.1).

$$\text{účetní odpis v prvním roce} = \frac{190\,000}{8} = 23\,750 \text{ Kč} \quad (4.1)$$

Schéma účtování o účetních odpisech (pro zjednodušení jsou uvedeny pouze odpisy v roce 2016 a 2023) a vyřazení temperovače obsahuje následující tabulka Tab. 4.3.

Tab. 4.3 – Odpisy temperovače čokolády a jeho vyřazení

Rok	Název transakce	Částka v Kč	MD	D
2016	Odpis temperovače čokolády za rok 2016	23 750	551	082

2023	Odpis temperovače čokolády za rok	23 750	551	082
2023	Vyřazení temperovače čokolády v PC	190 000	082	022

Zdroj: Vlastní zpracování

4.1.2 Vykazování temperovače čokolády dle IFRS

Podle **Mezinárodních standardů účetního výkaznictví**, při pořízení stroje platí obdobná pravidla jako v české legislativě. Školení pracovníků v souvislosti s pořízením stroje nelze zahrnout do pořizovací ceny stroje, a úroky z úvěru sjednaného pro pořízení stroje lze buď aktivovat pomocí pravidel standardu *IAS 23 – Výpůjční náklady*, nebo je nezahrnout do pořizovací ceny majetku. Úroky z úvěru lze zahrnout do pořizovací ceny stroje pouze během doby jeho pořizování, při zařazení stroje do užívání musí být úroky z pořizovací ceny stroje odúčtovány a následně zařazeny do nákladů. Ve faktuře za pořízení stroje č. 458956 je zahrnuta cena stroje ve výši 182 000 Kč, montáž a doprava ve výši 5 500 Kč a školení zaměstnanců ve výši 12 560 Kč. Celková cena stroje tak činí pouze **187 500 Kč**.

První část úroků z úvěru zřízeného pro pořízení temperovače čokolády ve výši **2 500 Kč**, budou po zařazení stroje do užívání vykazovány samostatně, nikoliv v ceně temperovače.

Odpisy stroje budou uplatňovány časovou metodou odpisování, konkrétně lineární metodou. Pro srovnání jsou vypočteny odpisy také pomocí metody DDB (declining balance method), dá se také nazvat metoda zmenšujícího se základu (s koeficientem 2). Vstupní cena majetku je **187 500 Kč**.

Mezinárodní standardy nepředepisují přesné postupy pro odpisování majetku, jak je tomu v české legislativě, pouze stanovují, že odpisy majetku musejí co nejvěrohodněji znázorňovat opotřebení majetku. Protože firma Pralinka, s.r.o. vyrábí menší množství druhů pralinek, jen na několika strojích, a stále stejným časově rozvrženým plánem výroby, může být pro odpisování stroje zvolen lineární způsob odpisování. Lineární odpisy temperovače čokolády jsou vypočteny podle vztahu (3.1). Roční odpisy jsou zaokrouhleny na celé koruny nahoru, a proto je odpis v posledním roce životnosti stroje nižší (snížený o 4 Kč), než odpisy v předcházejících letech. U zrychlených odpisů je zůstatková hodnota stroje v posledním roce odpisování odhadnuta na 18 800 Kč. Koeficient ročního odpisu PDDB je vypočten podle vztahu (3.2) a je roven $\frac{1}{4}$. Roční zrychlené odpisy temperovače čokolády jsou vypočteny

podle vztahu (3.3). Schéma lineárních a zrychlených odpisů temperovače čokolády podle mezinárodních standardů znázorňuje Tab. 4.4.

Tab. 4.4 – Lineární a zrychlené odpisy temperovače čokolády (v Kč)

Rok	Lineární odpisy			Zrychlené odpisy		
	Odpis	Oprávky	ZC	Odpis	Oprávky	ZC
2016	23 438	23 438	164 062	46 875	46 875	140 625
2017	23 438	46 876	140 624	35 157	82 032	105 468
2018	23 438	70 314	117 186	26 367	108 398	79 101
2019	23 438	93 752	93 748	19 776	128 175	59 325
2020	23 438	117 190	70 310	14 832	143 007	44 493
2021	23 438	140 628	46 872	11 124	154 131	33 369
2022	23 438	164 066	23 434	8 343	162 474	25 026
2023	23 434	187 500	0	6 257	168 731	18 769

Zdroj: Vlastní zpracování

4.2 Balící stroj Tecnovac Athena

Společnost Pralinka, s.r.o. si 28. března 2016 pořídila také stroj **Tecnovac Athena (viz Obr. 4.2)**, který obstarává jednu část balení bonboniér s pralinkami. Do stroje se vkládají plastové výlisky naplněné pralinkami, přes které stroj zataví fólií, která zajišťuje lepší dodržování hygienických podmínek, a čokoláda se tak dostane k zákazníkovi v tom nejlepším stavu. Zatavené výlisky se následně vkládají do papírových krabiček, přes které se uváže ozdobná mašle.

Stroj si firma Pralinka, s.r.o. pořídila za cenu 845 000 Kč, od neplátce DPH. Společně se strojem Tecnovac Athena, zároveň zakoupila 1.000 metrů fólie, a čisticí prostředky ke správnému udržování stroje v celkové částce 4 324 Kč. Celková fakturovaná částka z faktury č. 235879 od dodavatele je **849 324 Kč**. Stroj Tecnovac Athena bude firma Pralinka, s.r.o. používat po dobu 12 let a poté ho prodá za cenu 220 000 Kč. V případě výpočtu odpisů podle české legislativy nebude počítáno se zbytkovou hodnotou majetku ve výši 220 000 Kč, jak tomu bude u výpočtu z pohledu IFRS.

Obr. 4.2 Balicí stroj Tecnovac Athena



Zdroj: <http://www.petruszalek.cz/>

4.2.1 Vykazování stroje Tecnovac Athena podle české legislativy

Pořizovací cena i délka doby životnosti stroje splňují podmínky pro zařazení stroje do dlouhodobého hmotného majetku firmy. Do pořizovací ceny stroje nebudou zahrnuty náklady na pořízení fólie a čisticích prostředků. Faktura bude splacena měsíčními splátkami po dobu 7 let, ve výši 10 111 Kč. Tabulka Tab. 4.5 znázorňuje vznik závazku z titulu přijetí faktury č. 235879 a jeho zařazení do užívání.

Tab. 4.5 – Pořízení stroje a zařazení do užívání

Datum	Název transakce	Částka v Kč	MD	D
28. 3. 2016	FAP č. 235879 – Celková částka	849 324		321
	Tecnovac Athena	845 000	042	
	Fólie, čisticí prostředky	4 324	501	
17. 4. 2016	VBÚ - 1. splátka FAP č. 235879	10 111	321	221
20. 4. 2016	Zařazení Tecnovac Athena do užívání	845 000	022	042

Zdroj: Vlastní zpracování

Tecnovac Athena bude daňově odepsán po 5 letech jeho užívání (zůstatková cena bude nulová). Během 12 let užívání stroje, budou účetní odpisy stanoveny lineárním způsobem odpisování s nulovou zůstatkovou cenou. Roční účetní odpisy jsou vypočteny pomocí vztahu (2.4) a budou zaokrouhleny na celé koruny nahoru. Výši vstupní ceny, účetní odpisy a zůstatkovou cenu v prvních a posledních dvou letech znázorňuje tabulka Tab. 4.6. Účetní odpis bude po celou dobu životnosti ve stejné výši **70 417 Kč**, oprávky v roce 2027 budou rovny vstupní ceně majetku, tedy ve výši 845 000 Kč a zůstatková cena bude nulová.

Tab. 4.6 – Účetní odpisy stroje v prvních a posledních 2 letech užívání

Rok odpisování	Vstupní cena	Účetní odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2016	845 000	70 417	70 417	774 583
2017	845 000	70 417	140 834	704 166
2026	845 000	70 417	774 587	70 413
2027	845 000	70 413	845 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Účetní odpis v roce 2027 je roven 70 413 Kč, a daňový odpis je roven nule. Při přeměně výsledku hospodaření v roce 2027 na základ daně musí být propočten rozdíl těchto dvou odpisů ve výši 70 413 Kč, jako přičitatelná položka k základu dani. Tabulka Tab. 4.7 znázorňuje účtování posledního odpisu, prodej stroje na fakturu č. 125647 a přijetí úplaty. Pralinka, s.r.o. chce stroj prodat za 220 000 Kč.

Tab. 4.7 – Účetní zachycení odpisů a prodej stroje v roce 2027

Datum	Název transakce	Částka v Kč	MD	D
5. 12. 2027	Odpis stroje za rok 2027	70 413	551	082
10. 12. 2025	FAV č. 125647 za prodej stroje			
	Tecnovac Athena	220 000	311	641
	DPH (21 %)	46 200	311	343
10. 12. 2025	Vyřazení Tecnovac Athena z užívání	845 000	082	022
28. 12. 2025	VBÚ – úhrada FAV č. 125647	266 200	221	311

Zdroj: Vlastní zpracování

4.2.2 Vykazování stroje Tecnovac Athena podle IFRS

Stroj Tecnovac Athena splňuje základní podmínky (přínos budoucího ekonomického prospěchu v podobě tržeb z prodeje bonboniér s pralinkami, spolehlivé ocenění stroje podle FAP č. 235879) pro zařazení mezi dlouhodobá aktiva společnosti. Pořizovací cena stroje bude ve stejné výši jako v případě zachycení podle české legislativy, tedy 845 000 Kč. Firma bude odpisovat balicí stroj rovnoměrným způsobem, stejně jako temperovač čokolády. Na rozdíl od účtování z pohledu české legislativy bude počítat se zbytkovou hodnotou stroje v roce 2027 ve výši 220 000 Kč. Vypočtené odpisy stroje pomocí vztahu (3.1) v prvních a posledních dvou letech užívání stroje, jsou znázorněny v tabulce Tab. 4.8, odpisová základna se rovná vstupní ceně stroje snížené o zbytkovou hodnotu. Odpis v posledním roce bude nižší, než v předchozích letech, vlivem zaokrouhlování (na celé koruny nahoru).

Tab. 4.8 – Odpisy v prvních a posledních dvou letech užívání stroje

Rok	Odpisová základna	Odpis	Oprávky	ZC
2016	625 000	52 084	52 084	792 916
2017	625 000	52 084	104 168	740 832
2026	625 000	52 084	572 924	272 076
2027	625 000	52 076	625 000	220 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Výše odpisů je v případě pohledu ze strany IFRS nižší, než u odpisů podle české legislativy, protože mezinárodní standardy zohledňují zbytkovou hodnotu aktiv, zatímco česká legislativa tento pojem vůbec nezná, jde o rozdílný pohled na způsob odpisování majetku. Rozdíl v tomto případě vzniká i ve výši zůstatkové ceny stroje, která je vyšší v případě uplatnění pravidel standardů IFRS, v důsledku stanovení zbytkové hodnoty aktiva.

4.3 Ekonomický účetní software vytvořený vlastní činností

Pralinka, s.r.o. měla v úmyslu pořídit si software k vedení účetnictví a k zpracování daňových přiznání. Obě tyto možnosti nabízí ekonomický účetní software Pohoda za celkovou částku 39 450 Kč. Firma zaměstnává zaměstnance s odbornými znalostmi programování a ovládání účetních programů, který nabídl firmě vlastní vytvoření účetního softwaru na místo jeho pořízení od externí společnosti. Software zvládne dostatečně zpracovat

účetnictví, objednávky, mzdy zaměstnanců, knihy jízd, evidenci majetku, vedení skladních karet a vyplňování daňových přiznání fyzických i právnických osob, včetně evidence DPH.

4.3.1 Vykazování softwaru podle české legislativy

Software bude účetně zahrnut jako nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností. Pořizovací cena softwaru může zahrnovat jak přímé náklady a také část nepřímých nákladů. V pořizovací ceně budou zahrnuty přímé náklady v podobě práce zaměstnance na vytvoření softwaru. Zaměstnanci byla přislíbena odměna ve výši **35 000 Kč** za vytvoření softwaru. Do přímých nákladů bude zahrnut jednorázový výdaj na pořízení technického zhodnocení počítačového programu pro vytváření softwarů v částce **8 700 Kč**. Nepřímé náklady v souvislosti s vytvořením softwaru budou ve výši **5 840 Kč** v podobě spotřeby elektřiny (FAP za spotřebu elektřiny ve výši 540 Kč), jiného pomocného materiálu, který se spotřeboval ze zásob materiálu firmy (1 800 Kč) a v podobě nákladů na správní režii (poštovné, pojištění, náklady na informatiku, náklady na personalistiku – 3 500 Kč). Celková hodnota softwaru je **49 540 Kč**. Podle vnitropodnikových směrnic firmy lze software zahrnout do dlouhodobých nehmotných aktiv, (minimální ocenění pro dlouhodobý nehmotný majetek činí 35 000 Kč). Software byl vytvořen v průběhu začátku roku 2016. Software bude zařazen do obchodního majetku firmy a oceněn částkou zahrnující přímé i nepřímé náklady, které znázorňuje tabulka Tab. 4.9.

Tab. 4.9 – Účtování o vytvoření softwaru vlastní činností

Datum	Název transakce	Částka v Kč	MD	D
15. 3. 2016	Spotřeba pomocného materiálu	1 800	501	112
15. 3. 2016	Mzdové náklady zaměstnanci	35 000	521	331
15. 3. 2016	FAP za spotřebu elektřiny	540	502	321
15. 3. 2016	FAP za pořízení upgradu počítače	8 700	022	321
15. 3. 2016	VBÚ - úhrada správní režie	3 500	518	221
20. 3. 2016	Aktivace softwaru	49 540	041	587
25. 3. 2016	Zařazení softwaru do užívání	49 540	013	041

Zdroj: Vlastní zpracování

4.3.2 Vykazování softwaru podle IFRS

Software vytvořený vlastní činností bude oceněn podobnou metodikou jako z pohledu české legislativy s tím rozdílem, že nepřímé náklady nebude firma moci zahrnout do pořizovací ceny softwaru. Pořizovací cena bude sestavena pouze z přímých nákladů, tedy z příslibené odměny, která přísluší zaměstnanci za vytvoření softwaru ve výši 35 000 Kč a v podobě jednorázového výdaje na pořízení technického zhodnocení počítačového programu pro vytváření softwarů v částce 8 700 Kč. Nepřímé náklady nejsou standardy IFRS dovoleny zahrnout do pořizovací ceny softwaru. Celková hodnota softwaru činí **43 700 Kč**. O nepřímých nákladech na tvorbu softwaru bude účtováno i z hlediska IFRS, ale nebudou zařazeny do vstupní ceny softwaru.

Vstupní cena softwaru splňuje podmínky vnitropodnikových směrnic firmy Pralinka, s.r.o. pro zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku. Podle pravidel standardu 38 – *Nehmotná aktiva*, musí software přinášet budoucí ekonomický užitek. Pralinka, s.r.o. si mohla pořídit software od jiné firmy za 39 450 Kč a namísto toho si jej sama vytvořila za částku 49 540 Kč (přímé i nepřímé náklady, které sice nejsou součástí vstupní ceny softwaru, ale i tak musely být vynaloženy při jeho vytvoření). Ze situace je patrné, že dochází **ke ztrátě ve výši 10 090 Kč**, namísto ekonomického užitku, ale při současné výši peněžních toků firmy je částka 10 090 Kč zanedbatelná. Budoucí ekonomický užitek pro firmu Pralinka, s.r.o. je přinášen formou ušetřených nákladů na budoucí vylepšení softwaru a zaškolování pracovníků od externích korporací. Firma si nebude muset v budoucnu zřizovat potřebné zaškolování pracovníků, nebo pořizovat případné upgrady či vylepšení ve formě technického zhodnocení softwaru. Pokud nastanou výrazné změny v účetních standardech nebo způsobech odvádění, výpočtu či stanovení daní, může si firma provést přeměnu softwaru sama a nemusí obstarávat nové upravené verze.

5 Závěr

Cílem bakalářské práce bylo srovnání rozdílů mezi českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví na konkrétních položkách dlouhodobého majetku, který byl bakalářskou prací naplněn. V práci byly použity metody oceňování dlouhodobého majetku při jeho pořízení a metody odpisování dlouhodobého majetku.

V teoretické části práce je charakterizován dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek z pohledu české legislativy a z pohledu IFRS. Vedle stručné charakteristiky právních předpisů upravující problematiku dlouhodobého majetku, jsou vypracovány podmínky pořízení majetku, jeho ocenění majetku, technické zhodnocení, tvorba rezerv na opravu dlouhodobého majetku, inventarizace majetku, opotřebení a následné vyřazení podle české právní úpravy.

V části o dlouhodobém majetku z pohledu mezinárodní standardů je práce zaměřena především na rozpoznání aktiva, podle pravidel stanovených v Koncepčním rámci, způsoby ocenění při pořízení aktiv, ocenění v průběhu držení a na problematiku opotřebení aktiva včetně způsobů odpisování aktiv. Zabývá se hlavně způsoby ocenění a opotřebení aktiv podle standardu IAS 16 a IAS 38.

Poznatky získané z teoretické části bakalářské práce byly použity v praktické části na konkrétních příkladech hospodaření s dlouhodobým majetkem. Při oceňování temperovače čokolády SELMI TOP EX byly srovnány metody obou systémů, v případě zařazení úroků z úvěru zřízeného pro pořízení stroje. Při pořízení druhého stroje Tecnovac Athena byl znázorněn rozdíl využití zbytkové hodnoty stroje z pohledu IFRS a pohledu české legislativy, která zbytkovou hodnotu neuznává. V závěru praktické části bakalářské práce byl zobrazen rozdílný pohled na ocenění nehmotné aktiva v podobě softwaru vytvořeného vlastní činností firmy Pralinka, s.r.o.

Z praktických příkladů uvedených v předposlední kapitole práce vyplívá, že IFRS poskytují pouze určitá doporučení v oblasti metod odpisování aktiv, s předpokladem aby metody vyobrazovali co nejpřesněji skutečné využití hmotných a nehmotných aktiv. Česká legislativa stanovuje přesné způsoby vedení účetních výkazů, metod odpisování, bez ohledu na vyjádření skutečného opotřebení aktiv. České obchodní korporace mají povinnost sestavovat veškeré finanční výkazy v souladu s pravidly české legislativy pro přesné stanovení základu daně, ovšem podle pravidel IFRS slouží výkazy spíše pro potřeby externích a interních uživatelů. Pokud se externí či interní uživatelé rozhodují na základě vidiny účetní

závěrky podle české legislativy, mohou dosáhnout odlišného rozhodnutí, než jakého by dosáhli při pohledu na účetní výkazy zpracované podle pravidel IFRS.

Seznam použité literatury

Odborná literatura

- [1] STROUHAL, Jiří. *Účetní souvztahnosti podnikatelských subjektů*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2016. 260 s. ISBN 978-80-7552-268-9.
- [2] RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 13. vyd. Olomouc: ANAG, s. r. o., 2013. 1111 s. ISBN 978-80-7263-793-5.
- [3] PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 17. vyd. Olomouc: ANAG, s. r. o., 2017. 350 s. ISBN 978-80-7554-063-8.
- [4] PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích*. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2012. 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3.
- [5] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, a. s., 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.
- [6] SVAROŠOVÁ, Jana a Jana TRÁVNÍČKOVÁ. *Účtová osnova, české účetní standardy, postup účtování pro podnikatele 2012*. Olomouc: ANAG, s. r. o., 2012. 367 s. ISBN 978-80-7263-729-4.
- [7] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOBÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4710-1.
- [8] BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*. 1. vyd. Praha: ASPI, a. s., 2008. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [9] STROUHAL, J., C. GIORGIANA BONACI and R. MUSTAȚĂ. *International accounting practices*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2014. ISBN 978-80-245-2040-7.
- [10] MLÁDEK, Robert. *Postupy účtování podle IFRS*. 1. vyd. Příbram: Leges, s. r. o., 2009. 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.

Právní předpisy

- [11] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení již zmíněného zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
- [12] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Seznam zkratek

apod.	a podobně
ČÚS	Český účetní standard
D	dal
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DM	dlouhodobý majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	daň z přidané hodnoty
FAP	faktura přijatá od dodavatele
FAV	faktura vystavená odběrateli
IFRS	International Financial Reporting Standards
Koef.	koeficient
MD	má dáti
Obr.	obrázek
PC	pořizovací cena
PPD	příjmový pokladní doklad
RPC	reprodukční pořizovací cena
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
Tab.	tabulka
tzv.	tak zvaný
VC	vstupní cena
VPD	výdajový pokladní doklad
VÚÚ	výpis z úvěrového účtu
ZC	zůstatková cena
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZH	zbytková hodnota

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byl(a) seznámen(a) s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne

.....
jméno a příjmení studenta

Seznam obrázků

Obrázek 4.1 - Temperovač čokolády SELMI TOP EX s připojeným pásem.

Obrázek 4.2 - Balící stroj Tecnovac Athena

Seznam tabulek

Tab. 2.1 - Dlouhodobý nehmotný majetek v účtech

Tab. 2.2 - Příklad účtování pořízení DHM na fakturu u plátce DPH

Tab. 2.3 - Účtování o pořízení majetku vlastní činností

Tab. 2.4 - Způsoby účtování o pořízení majetku bezúplatným nabytím

Tab. 2.5 - Příklad účtování o pořízení majetku finančním leasingem

Tab. 2.6 - Odpisy dlouhodobého majetku

Tab. 2.7 - Vyřazení odepsaného dlouhodobého majetku

Tab. 2.8 - Způsoby vyřazení dlouhodobého majetku

Tab. 3.1 - Předpoklady pro aktivaci nehmotného aktiva ve fázi vývoje

Tab. 4.1 - Pořízení temperovače čokolády a zřízení úvěru

Tab. 4.2 - Daňové odpisy temperovače čokolády (v Kč)

Tab. 4.3 - Odpisy temperovače čokolády a jeho vyřazení

Tab. 4.4 – Lineární a zrychlené odpisy temperovače čokolády (v Kč)

Tab. 4.5 – Pořízení stroje a zařazení do užívání

Tab. 4.6 – Účetní odpisy stroje v prvních a posledních dvou letech užívání

Tab. 4.7 – Účetní zachycení odpisů a prodej stroje v roce 2027

Tab. 4.8 – Odpisy v prvních a posledních dvou letech užívání stroje

Tab. 4.9 – Účtování o vytvoření softwaru vlastní činností

Seznam vzorců

2.1 - Rovnoměrný daňový odpis v 1. roce

2.2 - Zrychlený daňový odpis v 1. roce

2.3 - Zrychlený daňový odpis v dalších letech

2.4 - Časově vyjádřený účetní odpis

2.5 - Výkonově vyjádřený účetní odpis

3.1 - Časově vyjádřený lineární odpis

3.2 - Koeficient odpisu PDDB

3.3 - Časově vyjádřený zrychlený odpis

3.4 - Výkonově vyjádřený odpis

4.1 - Roční účetní odpis temperovače čokolády

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Vzorový účtový rozvrh 2017